

SAVONIA-AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalous Kuopio

**STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMIEN  
HYÖDYNTÄMINEN JA TULEVAISUUDEN HAASTEET  
POHJOISSAVOLAISISSA YRITYKSISSÄ**

Teija Lapveteläinen  
Tradenomin (ylempi amk) opinnäytetyö  
Liiketoimintaosaamisen ja yrittäjyyden koulutusohjelma

Toukokuu 2010

<b>SAVONIA-AMMATTIKORKEAKOULU</b> <b>SAVONIA BUSINESS</b> Koulutusohjelma, suuntautumisvaihtoehto Liiketoimintaosaamisen ja yrittäjyyden koulutusohjelma		
Tekijä Teija Lapveteläinen		
Työn nimi Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntäminen ja tulevaisuuden haasteet pohjoissavolaisissa yrityksissä		
Työn laji Opinnäytetyö	Päiväys 10.5.2010	Sivumäärä 104 + 3
Työn ohjaaja Ulla Loikkanen ja Heikki Likitalo		Toimeksiantaja Savonia-ammattikorkeakoulu
Tiivistelmä <p>Perinteinen johdon laskentatoimi linkittyy yhä enemmän yrityksen strategiaan ja strategiseen johtamiseen. Strateginen johdon laskentatoimi voidaan määritellä useita eri näkökulmia korostaen, mutta tässä opinnäytetyössä sillä tarkoitetaan strategiaa ja johdon päätöksentekoa tukevaa laskentatoimea, jossa korostuvat neljä erilaista näkökulmaa. Ensimmäinen näkökulma on strategisen johdon laskentatoimen liittyminen yrityksen pitkän aikavälin päätöksentekoon ja suuntautuminen pitkälle tulevaisuuteen. Toisena näkökulmana on sen liittyminen taloushallinnon roolimutokseen, jossa yrityksen strategia, strateginen suunnittelu, johtaminen ja valvonta kuuluvat tiiviisti johdon laskentatoimeen ja sen parissa työskentelevien henkilöiden on tämän vuoksi omattava laajaa liiketoimintaosaamista myös näiltä alueilta. Kolmantena näkökulmana puolestaan on strategisen johdon laskentatoimen suuntautuminen yrityksen sisältä myös yrityksen ulkopuolelle, sisällyttäen järjestelmiinsä kilpailijoihin ja asiakkaisiin liittyviä tutkimuksia ja laskelmia sekä neljäntenä sen ominaisuus tuottaa taloudellisen rahamääräisen tiedon lisäksi myös ei-rahamääräistä tietoa, jolla kuvataan strategian toteutumisen kannalta kriittisimpiä menestystekijöitä.</p> <p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli kuvata strategisen johdon laskentatoimen nykytilaa ja tulevaisuuden kehittämishaasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä sekä tarkastella pohjoissavolaisten yritysten strategisten valintojen ja toimintaympäristöön liittyvien tekijöiden vaikutusta strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen. Tutkimusmenetelmänä käytettiin teemahaastattelua, johon osallistui yhteensä kuuden pohjoissavolaisen yrityksen talousjohdon edustaja.</p> <p>Integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien merkitys korostui tutkimukseen osallistuneiden yritysten kustannusten hallinnassa. Suurin osa haastatelluista yrityksistä seuraa kustannuksiaan tuotekohtaisesti, aiheuttamisperiaatteen mukaisesti myyntikatteeseen tai minimivalmistusarvoon asti. Toimintolaskentaa tai elinkaarilaskentaa yritykset eivät hyödyntäneet. Strategisten tavoitteiden ja valintojen sekä toimintaympäristöön liittyvien tekijöiden nähtiin olevan ainakin jollain tasolla laskentatoimen menetelmävalintojen taustalla. Tärkeimpinä taloushallinnon menetelmien tulevaisuuden kehittämishaasteina pidettiin ennustamisen ja raportoinnin kehittämistä sekä taloushallinnon henkilöstön osaamisen kehittämistä.</p>		
Asiasanat strateginen johdon laskentatoimi, strategisen johdon laskentatoimen menetelmät, strategia		
Huomioitavaa		

SAVONIA UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES SAVONIA BUSINESS Degree Programme, option Master's Degree Programme in Business Administration; Business Management and Entrepreneurship		
Author Teija Lapveteläinen		
Title of study Utilization and future challenges of strategic management accounting methods in enterprises in Northern Savo		
Type of project	Date	Pages
Thesis	10.5.2010	104 + 3
Supervisor of study		Executive organisation
Ulla Loikkanen and Heikki Likitalo		Savonia University of Applied Sciences
Abstract <p>Traditional management accounting is increasingly linked to companies' strategy and strategic management. Strategic management accounting can be defined from a number of different perspectives, but in this thesis it means accounting which supports a company's strategy and the management's decision making with emphasis on four perspectives. The first perspective is the association of strategic management accounting with the company's long-term decision making and orientation towards the far future. The second perspective is its association with the change in role of financial administration, where the company's strategy, strategic planning, management and supervision are closely related to management accounting and where people working with it therefore have to have wide business skills in those areas. The third perspective is the orientation of management accounting to spheres outside the company, including competitor- and customer-related studies and calculations, and the fourth perspective is its ability to produce both financial and non-financial information, which describes the most critical success factors of the strategy.</p> <p>The aim of this thesis was to describe the current status and future development challenges of the strategic management accounting methods in enterprises in Northern Savo and to explore the effect of their strategic choices and environment-related factors on selecting and utilizing strategic management accounting methods. The empirical data was gathered with theme interviews of six persons representing financial management of enterprises in Northern Savo.</p> <p>The importance of integrated ERP-systems to cost control was emphasized by the enterprises participating in the study. The majority of the enterprises follow their costs per item until a gross profit or minimum production value is recognized in accordance with the matching principle. The enterprises of this research did not utilize activity based costing or life cycle calculation. Strategic objectives and choices as well as environmental factors were seen to influence at least some of the methodological choices of financial administration. The main future challenges of strategic management accounting methods were the development of forecasting and reporting and the development of financial administration personnel's skills.</p>		
Keywords strategic management accounting, strategic management accounting methods, strategy		
Note		

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
1.1	Tutkimuksen tausta ja aikaisemmat tutkimukset .....	6
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset.....	7
1.3	Opinnäytetyön rakenne ja rajaukset.....	8
2	STRATEGIA JA STRATEGINEN JOHTAMINEN .....	10
2.1	Strategian määritelmät ja jaottelut .....	10
2.2	Strategiset tavoitteet ja valinnat .....	11
2.3	Strateginen johtaminen .....	15
3	STRATEGINEN JOHDON LASKENTATOIMI.....	20
3.1	Strategisen johdon laskentatoimen määritelmät .....	20
3.2	Syyt strategialähtöisyyden korostumiseen johdon laskentatoimessa.....	21
3.2.1	Kilpailuympäristöön liittyvät tekijät.....	23
3.2.2	Liiketoimintalogiikkaan liittyvät tekijät .....	24
3.2.3	Johtamisjärjestelmiin liittyvät tekijät.....	25
3.2.4	Sidosryhmäajatteluun liittyvät tekijät .....	25
3.3	Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät.....	26
3.3.1	Strategisen kustannusjohtamisen menetelmät .....	26
3.3.1.1	Strateginen kustannusanalyysi.....	27
3.3.1.2	Toimintolaskenta .....	28
3.3.1.3	Elinkaarilaskenta ja tavoitekustannuslaskenta.....	29
3.3.2	Strategisen ohjauksen menetelmät.....	31
3.3.2.1	Rullaava ennustaminen.....	31
3.3.2.2	Ei-rahamääräiset mittarit .....	32
3.3.2.3	Balanced Scorecard .....	33
3.3.3	Markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmät.....	35
3.3.3.1	Asiakkaan tavoite- ja elinkaarikustannusten laskenta, asiakashyötyjen kustannusanalyysi ja arvopohjainen hinnoittelu.....	36
3.3.3.2	Asiakaskannattavuuslaskenta ja asiakkaan liiketoiminta-analyysi	37
3.3.3.3	Kilpailijoiden strategia-analyysit, kustannusrakenne- ja arvoketjuanalyysit sekä suorituksen mittaaminen ja arviointi .....	39

3.4 Strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden haasteet .....	41
4 STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMIEN HYÖDYNTÄMINEN JA TULEVAISUUDEN HAASTEET POHJOISSAVOLAISSA YRITYKSISSÄ .....	46
4.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset.....	46
4.2 Tutkimuksen metodologia ja toteutus .....	47
4.2.1 Tutkimusote .....	47
4.2.2 Tutkimusmenetelmä .....	48
4.2.3 Teemahaastatteluun osallistuneet yritykset .....	49
4.2.4 Teemahaastattelun toteuttaminen .....	53
4.3 Tutkimusaineiston analysointimenetelmät ja analyysin vaiheet .....	55
4.4 Tutkimustulokset.....	56
4.4.1 Strategisen johdon laskentatoimen nykytilan kartoitus .....	57
4.4.1.1 Strategisen kustannusjohtamisen menetelmien hyödyntäminen ...	58
4.4.1.2 Strategisen ohjauksen menetelmien hyödyntäminen.....	63
4.4.1.3 Markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmien hyödyntäminen..	68
4.4.1.4 Muuta tutkimuksessa selvinnyttä tietoa strategisen johdon laskentatoimen nykytilasta .....	71
4.4.2 Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan vaikuttaneet tekijät	77
4.4.2.1 Strategiset tavoitteet ja valinnat.....	78
4.4.2.2 Kilpailuympäristö .....	79
4.4.2.3 Liiketoimintalogiikka .....	80
4.4.2.4 Johtamisjärjestelmät .....	81
4.4.2.5 Sidosryhmäajattelu .....	83
4.4.3 Strategisen johdon laskentatoimen kehittämistarpeet ja tulevaisuuden haasteet	84
5 JOHTOPÄÄTÖKSET .....	91
5.1 Yhteenveto .....	91
5.2 Tutkimuksen arviointi .....	95
5.3 Jatkotutkimusehdotukset.....	97
LÄHTEET .....	98
LIITE 1 Saatekirje .....	105
LIITE 2 Teemahaastattelulomake .....	106

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen tausta ja aikaisemmat tutkimukset

Perinteisen johdon laskentatoimen käsite on laajentunut ja johdon päätöksentekoa tukeva laskentatoimi linkittyy vahvasti yrityksen strategiaan, strategiseen suunnitteluun, johtamiseen ja valvontaan. Strateginen johdon laskentatoimi (Strategic Management Accounting, SMA) alkoi esiintyä laskentatoimen kirjallisuudessa 1990-luvulla ja sen myötä monet johtamisjärjestelmät kuuluvat sekä strategian että laskentatoimen alaan ja niiden välinen yhteys on ilmeinen. (Näsi 2003, 77.)

Strateginen johdon laskentatoimi kehittyi lähestymistavaksi, jolla vastattiin mm. Johnsonin ja Kaplanin (1987) johdon laskentatoimea koskevaan kritiikkiin. Kritiikin kohteena oli laskentajärjestelmien ja johdon ohjausjärjestelmien riittämätön informaatio yritysten jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä, jossa on vastattava esimerkiksi teknologian kehityksen ja kilpailun lisääntymisen tuomiin haasteisiin (Virtanen 2006, 4 – 7.) Simmonds (1981) kirjoitti ensimmäisen kerran strategisesta johdon laskentatoimesta esittämällä kehittämäänsä strategisia suorituskymittareita yrityksen kilpailuaseman määrittämiseksi. Hän määritteli strategisen johdon laskentatoimen liiketoimintaa ja kilpailijoita koskevan tiedon keräämiseksi ja analysoimiseksi yritysstrategian kehittämistä ja valvomista varten. Bromwich (1990) toi strategiseen johdon laskentatoimeen tuote- ja asiakasnäkökulman kehittämällään tuoteominaisuuksien kustannusanalyysillä, jonka avulla voidaan tuottaa tietoa tuotteiden ominaispiirteistä strategisen päätöksenteon tueksi. Hänen mukaansa strateginen johdon laskentatoimi on yrityksen markkinoita ja kilpailijoiden kustannuksia ja kustannusrakennetta koskevan taloudellisen tiedon keräämistä ja analysointia sekä yrityksen ja markkinoilla olevien kilpailijoiden strategioiden arvioimista pitkällä tähtäimellä. Shank ja Govindarajan (1989) esittelivät Porterin arvoketjuanalyysiin pohjautuvan strategisen kustannusanalyysin, jossa he laajensivat arvoketjun käsitettä koko toimialan arvoketjun määrittämisellä ja yrityksen asemoinnilla suhteessa kilpailijoihin. (Langfield-Smith 2008, 204 – 205, Lord 2007, 138 – 139, 142 – 143, Virtanen 2006, 5 – 6.) Roslender ja Hart (2003) toivat strategiseen johdon laskentatoimeen markkinoinnin näkökulman ja johdon

laskentatoimen teoria liittyikin johdon laskentatoimeen, strategiseen liikkeenjohtoon ja markkinointiin. (mm. Lord 1996, Tomkins & Carr 1996, Roslender & Hart 2002, 2003, Virtanen 2006, 4 – 7.)

Suomessa strategiseen johdon laskentatoimeen liittyvää tutkimusta alettiin tehdä 1990-luvulla. Ensimmäisiä tutkimuksia olivat Tammisen (1990), Mäkisen (1991) ja Kaikkosen (1994) tutkimukset, jotka pohtivat laskentatoimen paikkaa maailmassa, sen vaikutuksia ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Nämä tutkimukset myös pyrkivät määrittämään strategian ja laskentatoimen välistä suhdetta ja rooleja. Partanen (1997), Järvenpää (1998) ja Puolamäki (1998) edustavat 1990-luvun lopun tutkimuksia. Siinä missä 1990-luvun alun tutkimukset pohtivat strategian suhdetta laskentatoimeen yhdistivät 1990-luvun lopun tutkimukset strategian nyt johdon laskentatoimeen. (Nevala 2004, 66 – 67.) Tämän opinnäytetyön viitekehykseen sisältyvät vahvasti 2000-luvun tutkimukset, joita edustavat Järvenpää, Partanen ja Tuomela (2001), Partanen (2007) sekä Puolamäki (2007).

Tämän opinnäytetyön aiheen valinnan taustalla on kiinnostukseni ja kokemukseni strategisesta johdon laskentatoimesta, jonka parissa olen työskennellyt seitsemän vuoden ajan. Teemahaastatteluin toteutettuja tutkimuksia strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käytöstä on varsin vähän ja tutkimus nähtiin mielenkiintoisena myös sen toimeksiantajan Savonia-ammattikorkeakoulun näkökulmasta.

## 1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tämä opinnäytetyö rakentuu toisiaan tukevista teoreettisesta viitekehyksestä ja empiirisestä tutkimusosasta. Sekä teoriaosalle että empiiriselle tutkimusosalle on asetettu omat tavoitteensa. Teoriaosan tavoitteena on tarkastella yrityksen strategian lähtökohtia ja strategisia valintoja sekä toimintaympäristön strategiselle johtamiselle asettamia haasteita. Toisena teoreettisena tavoitteena on tutkia strategista johtamista ja analysoida sitä tukevia strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Empiirisenä tavoitteena on kuvata strategisen johdon laskentatoimen nykytilaa ja tulevaisuuden kehittämishaasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä. Toisena empiirisenä tavoitteena on

tarkastella pohjoissavolaisten yritysten strategisten valintojen ja toimintaympäristöön liittyvien tekijöiden vaikutusta strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen.

Opinnäytetyön tutkimuskysymykset voidaan määritellä seuraavasti:

1. Mitä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä pohjoissavolaisissa yrityksissä käytetään?
2. Miten yritysten strategiset valinnat ja toimintaympäristöön liittyvät tekijät ovat vaikuttaneet käytettävien menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen?
3. Mitä tulevaisuuden kehittämistarpeita ja -haasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä on strategisille johdon laskentatoimen menetelmille?

### 1.3 Opinnäytetyön rakenne ja rajaukset

Tässä opinnäytetyössä on viisi pääkappaletta. Ensimmäinen kappale, johdanto alkaa katsauksella tutkimuksen lähtökohtiin ja aikaisempiin tutkimuksiin. Siinä täsmennetään lisäksi tutkimustavoitteet ja tutkimuskysymykset sekä tutkimuksen rakenne ja rajaukset. Teoreettinen viitekehys muodostuu kahdesta aihealueesta, joista ensimmäinen käsittelee yrityksen strategiaa ja strategista johtamista (opinnäytetyön toinen pääkappale) ja toinen strategista johdon laskentatoimea (opinnäytetyön kolmas pääkappale). Teoreettisen viitekehysten lähtökohtana on yrityksen strategia. Strategialle on olemassa useita eri määritelmiä, joten aluksi sitä määritellään ja jaotellaan tämän opinnäytetyön näkökulmista. Strategiaa tarkastellaan myös strategisten tavoitteiden asettamisen ja liiketoimintastrategioiden valitsemisen näkökulmista, jotka linkittyvät strategiseen johtamiseen.

Teoreettisen viitekehysten toinen aihealue käsittelee strategista johdon laskentatoimea, jolla tarkoitetaan tässä opinnäytetyössä strategiaa ja johdon päätöksentekoa tukevaa laskentatoimea, jossa korostuvat seuraavat neljä näkökulmaa:



1. sen liittyminen yrityksen pitkän aikavälin päätöksentekoon ja suuntautuminen pitkälle tulevaisuuteen (Puolamäki 2007, 21 – 23)
2. sen liittyminen taloushallinnon roolimuuтокseen, jossa yrityksen strategia, strateginen suunnittelu, johtaminen ja valvonta kuuluvat tiiviisti johdon laskentatoimeen ja sen parissa työskentelevien henkilöiden on tämän vuoksi omattava laajaa liiketoimintaosaamista myös näiltä alueilta (mm. Näsi 2006, 60, Järvenpää ym. 2001, 55 – 56)
3. sen suuntautuminen yrityksen sisältä myös yrityksen ulkopuolelle, sisällyttäen järjestelmiinsä myös kilpailijoihin ja asiakkaisiin liittyviä tutkimuksia ja laskelmia (Puolamäki 2007, 21, 60, Järvenpää ym. 2001, 283)
4. sen ominaisuus tuottaa taloudellisen rahamääräisen tiedon lisäksi myös ei-rahamääräistä tietoa, jolla kuvataan strategian toteutumisen kannalta kriittisimpiä menestystekijöitä (Järvenpää ym. 2001, 154).

Strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä tarkastellaan tässä opinnäytetyössä Järvenpään ym. (2001) lähestymistavan mukaisesti, jossa menetelmien viitekehys on jaettu kolmeen osa-alueeseen: strategisen kustannusjohtamisen menetelmät, strategisen ohjauksen menetelmät ja markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmät. Opinnäytetyön neljännessä kappaleessa esitellään empiirinen tutkimus ja sen tulokset ja viidennessä kappaleessa tutkimuksen johtopäätökset, arviointi sekä jatkotutkimusehdotukset.

## 2 STRATEGIA JA STRATEGINEN JOHTAMINEN

### 2.1 Strategian määritelmät ja jaottelut

Strategialle ei ole olemassa yksiselitteistä määritelmää ja sitä voidaan lähestyä useista eri näkökulmista. Tässä opinnäytetyössä strategialla tarkoitetaan Mintzbergin (1994), Kamenskyn (2000) sekä Näsin ja Aunolan (2002) alla esitettäviä näkemyksiä.

Mintzberg (1994) esittää strategialle neljä erilaista tulkintaa, joiden mukaan strategia nähdään suunnitelmana, joukkona toimenpiteitä, asemointina ja näköalana. Keskeistä näissä tulkinnoissa on se, että strategia määritetään tietoisesti ja tavoitteellisesti ja se viedään toimintaan käytännön toimenpiteiden kautta. Strategia pohjautuu päätöksiin, joilla yritys valitsee asemansa toimintaympäristössään eli tuote- ja markkina-aluepäätöksiin sekä toimenpiteisiin joilla se erottuu kilpailijoista. (Hannus, Lindroos & Seppänen 1999, 10 – 11.) Kamensky (2000, 17) määrittelee strategian samansuuntaisesti, korostaen valintoja ja toimintaympäristön hallintaa. Hänen mukaansa ”Strategia on yrityksen tietoinen keskeisten tavoitteiden ja toiminnan suuntaviivojen valinta muuttuvassa maailmassa.” ja ”Strategian avulla yritys hallitsee ympäristöä”. Kamenskyn näkemyksen mukaan strategia sisältää sekä tavoitteet että toiminnan keskeiset suuntaviivat. Strategia edellyttää valintoja lukuisten vaihtoehtojen välillä ja asioiden laittamista tärkeysjärjestykseen. Keskeistä on, että yrityksessä tiedostetaan tehdyt valinnat, jotta niitä voidaan yhdessä tavoitella määrätietoisesti. Näsi ja Aunola (2002, 15) kuvaavat strategiaa laaja-alaisesti, mutta samalla tuovat tiivistetysti esiin strategian ydinajatuksen, jonka mukaan ”strategia tarkoittaa yrityksen toiminnan juonta, sen tapahtumisen punaista lankaa.”

Strategiaa voidaan jaotella eri näkökulmista. Hannus ym. (1999, 16 – 18) jakavat strategiat tehostamisstrategioihin ja kasvustrategioihin.

Tehostamisstrategian muotoja ovat:

- saneeraus (kustannusten vähentäminen)
- parantaminen (asiakaspalvelun, laadun ja tehokkuuden parantaminen)
- rakenteelliset muutokset (yritysosotot, organisaatorakenteen muutokset)

Kasvustrategiat voidaan puolestaan jakaa

- uudelleen suuntaamiseen (liiketoiminnan uudelleen määrittely)
- vitalisointiin (mission, yhteisten arvojen ja strategian jalkauttaminen lähtökohtana jatkuva uudistuminen)
- arvoinnovaatioihin (uudenlaisten arvoyhtälöiden toteuttaminen)

(Hannus ym. 1999, 16 – 18.)

Porter (1993, 57 - 64) lähestyy strategiaa kilpailustrategian näkökulmasta ja jakaa kilpailustrategiat kolmeen perusstrategiaan: kustannusjohtajuuteen, tuotteiden differointiin ja keskittymiseen. Kustannusjohtajuus tarkoittaa kykyä tuottaa tuotteita ja palveluita markkinoille kilpailijoita alhaisemmilla kustannuksilla. Tuotteiden differointi tarkoittaa kykyä kehittää tuotteita ja palveluita, jotka tarjoavat asiakkaille näiden arvostamia yksilöllisiä ominaisuuksia ja jotka tyydyttävät asiakkaiden tarpeet kilpailijoita paremmin. Keskittyminen tarkoittaa toiminnan kohdentamista kapealle markkinoiden segmentille, jolla oma osaaminen on kilpailijoita parempi.

Puolamäki (2007, 25 – 26) jakaa strategiat kolmeen luokkaan. Strategiat voidaan hänen mukaansa luokitella toisaalta tiedostetuiksi ja helposti ilmaistaviksi, jolloin ne ovat luonteeltaan yleensä tiukasti määriteltäviä ja tavoitteellisia. Tällaisissa strategioissa johdon rooli korostuu ja operatiivinen toiminta jää strategisen suunnittelun ulkopuolelle. Toisaalta strategia voidaan nähdä operatiivisen toiminnan tuloksena, jolloin ns. orgaaninen strategia syntyy jatkuvan oppimisen pohjalta ja hyödyntää organisaation hiljaista tietoa. Toisaalta strategia voidaan nähdä myös luonnollisesti toteutuneena strategiana, joka määrittää sen todellisen kilpailuaseman, jonka organisaatio on toiminnallaan saavuttanut.

## 2.2 Strategiset tavoitteet ja valinnat

Strategisten tavoitteiden ja valintojen viitekehys tässä opinnäytetyössä noudattaa Kamenskyn (2000, 2008) näkemystä.

Strategiaproessin yksi keskeisimpiä asioita on strategisten tavoitteiden asettaminen. Tavoitteiden asettamisen haasteita ovat tavoitteiden todellisen ohjausvoiman

saavuttaminen, oikeiden tavoitteiden löytäminen ja oikean tavoitetasen asettaminen. *Tavoitteiden ohjaukseen* vaikuttavat toisaalta yrityksen tärkeimmät sidosryhmät eli omistajat, henkilöstö ja asiakkaat ja toisaalta yrityksen koko, koska mitä suurempi yritys on, sitä enemmän sillä on toimialoja, yhtiöitä, liiketoimintayksiköjä, osastoja ja yksilöitä. (Kamensky 2008, 217 – 219.) *Oikeiden tavoitteiden löytämistä* voidaan lähestyä neljän eri strategisen tavoiteryhmän näkökulmasta:

1. Ulkoisen tehokkuuden tavoitteet
2. Sisäisen tehokkuuden tavoitteet
3. Taloudelliset tavoitteet
4. Kehittämistavoitteet

Ulkoisella tehokkuudella tarkoitetaan yrityksen suhdetta ympäristöönsä eli asiakkaisiin, toimittajiin ja muihin sidosryhmiin ja sisäisellä tehokkuudella taas yrityksen sisäistä prosessia. Taloudellisista tavoitteista tärkeimpiä ovat kannattavuus, vakavaraisuus ja maksuvalmius. Strategisiksi kehittämistavoitteiksi yrityksen tulisi valita tulevaisuuden kannalta kaikkein kriittisimmät menestystekijät. (Kamensky 2000, 187 – 196.)

Kamenskyn (2008, 229 – 230) mukaan ulkoisen tehokkuuden tavoitteet voivat liittyä asiakkaisiin, toimittajiin, muihin verkostokumppaneihin tai ympäristöön.

Asiakkaisiin liittyvät tavoitteet:

- **Asiakkaiden palvelutaso, asiakastyytyväisyys ja – uskollisuus**, joita mitataan esimerkiksi toimitusvarmuudella, toimitusnopeudella, reklamaatioiden määrällä ja asiakassuosituksen määrällä.
- **Markkina- ja kilpailuasema**, joita mitataan esimerkiksi markkinaosuuksilla ja asiakasosuuksilla.
- **Asiakasjakauma ja asiakasmäärä**, joita mitataan esimerkiksi halutulla asiakasmixillä ja pysyvyys- sekä vaihtuvuusprosentilla.
- **Asiakaslähtöisyys ja vuorovaikutus**, joita mitataan esimerkiksi asiakaslähtöisyysindeksillä, halutulla kontaktipinnalla ja yhteisten tuotekehitysprojektien määrällä.
- **Asiakaskannattavuus**, jota mitataan esimerkiksi kannattavuusjakaumalla sekä asiakaskohtaisilla markkinointikatteilla.

- **Asiakkaiden neuvotteluvoima**, jota mitataan esimerkiksi neuvotteluvoimaindeksillä.

Toimittajiin liittyvät tavoitteet:

- **Toimittajien palvelutaso**, jota mitataan esimerkiksi toimitusvarmuudella, toimitusnopeudella ja virheellisillä toimituksilla.
- **Toimittajajakauma**, jota mitataan esimerkiksi toimittajien lukumäärällä ja halutulla toimittajamixillä.
- **Vuorovaikutus toimittajien kanssa**, jota mitataan esimerkiksi halutulla kontaktipinnalla ja yhteisten kehitysprojektien määrällä.
- **Toimittajakannattavuus**, jota mitataan esimerkiksi kannattavuusjakaumalla.
- **Toimittajien neuvotteluvoima**, jota mitataan esimerkiksi neuvotteluvoimaindeksillä.

Muihin verkostokumppaneihin ja ympäristöön liittyvät tavoitteet:

- Muut verkostokumppanit, mittareina käytetään esimerkiksi haluttua kumppanuusmixiä, kumppanien määrää, ulkoistustavoitteita ja yhteisiä kehitysprojekteja.
- Muu ympäristö, mittareina käytetään esimerkiksi tunnettuutta, mainetta ja ympäristövastuuseen liittyviä tavoitteita.

(Kamensky 2008, 229 – 230.)

Kamensky (2008, 230) jakaa *sisäisen tehokkuuden tavoitteet* neljään pääryhmään seuraavasti:

1. läpimenoaikaan liittyvät tavoitteet (koko arvoketju tilauksesta toimitukseen, tuotekehityksessä aika, joka kuluu uuden tuotteen syntymiseen ja valmistuksen läpimenoaika)
2. kiertonopeuksiin liittyvät tavoitteet (liikevaihto/sidottu pääoma, myyntisaamisten-, varastojen- ja ostovelkojen kiertonopeudet)
3. tuottavuuteen liittyvät tavoitteet (liikevaihto/henkilö, jalostusarvo/henkilö, henkilöstökulut/jalostusarvo, uudet innovaatiot/vuosi ja myynti/asiakaskäynti)
4. laatuun liittyvät tavoitteet (laatukustannukset ja virheprosentti).

*Taloudelliset tavoitteet* jaetaan Kamenskyn (2008, 226 – 229) mukaan kolmeen ryhmään seuraavasti:

1. Kannattavuus (EVA eli taloudellinen lisäarvo, erilaiset tulokset, erilaiset katteet, sijoitetun pääoman tuottoasteet, oman pääoman tuottoaste)
2. Vakavaraisuus (omavaraisuusaste, vieraspääoma/liikevaihto, gearing eli velkaantumisaste)
3. Maksuvalmius

*Kehittämistavoitteiden* asettamisella on tärkeä merkitys tulevaisuuden menestyksen mahdollistamiseksi. Organisaatiota koskevat kehittämistavoitteet voivat liittyä esimerkiksi organisaatorakenteeseen, resursseihin, ohjausjärjestelmiin, palkitsemisjärjestelmiin, osaamiseen, johtamistapaan, organisaatiokulttuuriin, muutосkykyyn ja vuorovaikutustaitoihin. (Kamensky 2008, 231, 233.)

*Oikean tavoitetason löytäminen* edellyttää kannanottoa tavoitteiden haasteellisuuteen, realistisuuteen ja mitattavuuteen. Tavoitetason ollessa haasteellinen, tavoitteet on asetettu niin korkealle, että ne tuntuvat ensin mahdottomilta ja ne saavat ihmiset ajattelemaan ja toimimaan eri tavalla kuin aikaisemmin. Haasteellinen tavoitetaso edellyttää ”meidän tahtoa”, pitkäjänteisyyttä ja kärsivällisyyttä. Joka tapauksessa on saavutettava usko, että haasteelliset tavoitteet ovat realistisia, jolloin niiden asettaminen vaatii organisaation keskinäisten kokemusten vaihtamista ja esimerkiksi benchmarking -esimerkkien hakemista omalta tai lisäksi muiltakin toimialoilta. Tavoitteiden on oltava myös mitattavia, koska niiden tarkoituksena on ohjata toimintaa haluttuun suuntaan. Kullekin tavoitteelle on tämän vuoksi asetettava oma mittari, joka mahdollistaa tapahtuneiden asioiden mittaamiseen. (Kamensky 2008, 234 – 236.)

Liiketoimintastrategiaa valittaessa on keskeistä huomioida asiakkaiden tarpeet, kilpailutilanne sekä yrityksen osaaminen ja resurssit ja erityisesti ratkaista kuinka hallitaan näiden välisiä monimutkaisia vuorovaikutussuhteita. Liiketoimintastrategiasta käytetään myös käsitettä kilpailustrategia, koska liiketoimintastrategian luomisen, toteuttamisen ja uudistamisen keskeisin kysymys liittyy kilpailijoista erottautumiseen. Liiketoimintastrategian luomisessa lähdetään liikkeelle valitsemalla yritykselle tärkein liiketoiminnan lähestymisnäkökulma.

Liiketoimintastrategian näkökulmassa voivat painottua asiakkaiden tarpeet, kilpailu tai yrityksen osaaminen ja resurssit.

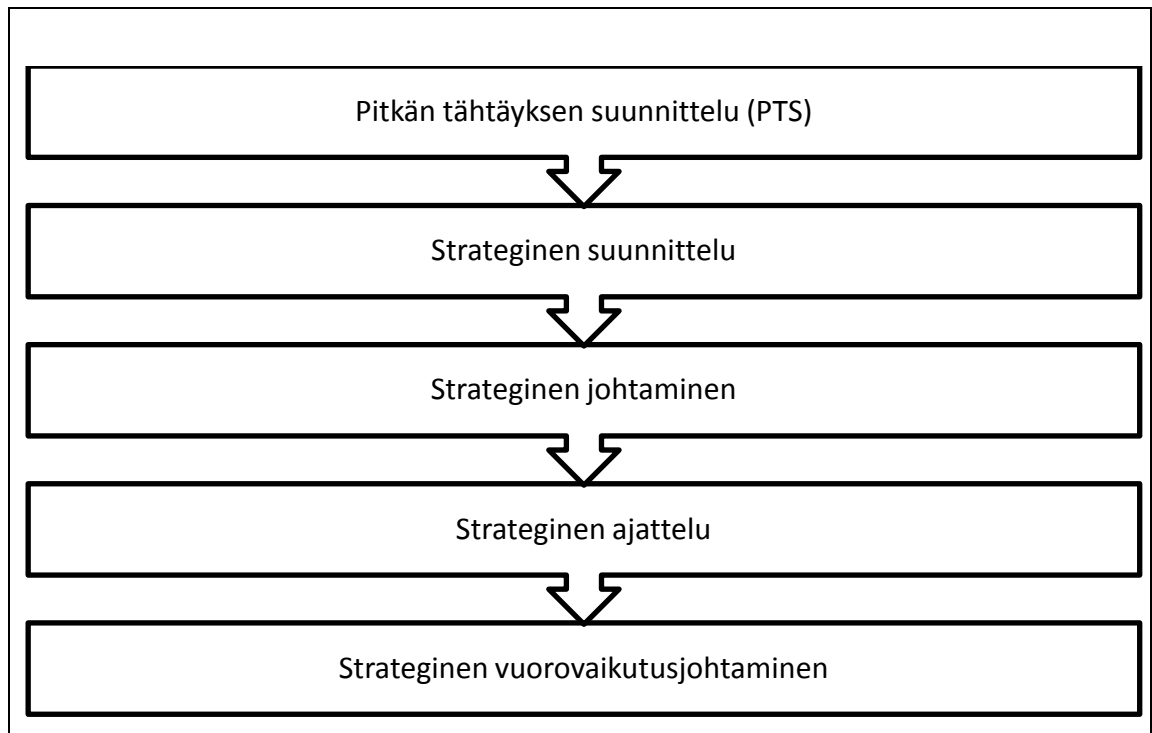
- Asiakkaiden tarpeet
  - tarvelähtöisyys
  - asiakaslähtöisyys
  - markkinalähtöisyys
  
- Kilpailu
  - kustannustehokkuuslähtöisyys
  - differointilähtöisyys
  - fokuslähtöisyys
  - kilpailijalähtöisyys
  
- Osaaminen ja resurssit
  - tuotelähtöisyys
  - teknologialähtöisyys
  - resurssilähtöisyys
  - osaamislähtöisyys
  - verkostolähtöisyys.

Lähestymisnäkökulman valinta vaikuttaa keskeisiin strategioihin ja strategiaan toimenpiteisiin, jotka yritys valitsee. Keskeiset strategiat mahdollistavat erottautumisen kilpailijoista ja niissä tuodaan esiin ne 5-10 liiketoiminnalle kaikkein tärkeintä asiaa. Strategiset toimenpiteet ratkaisevat erottautumisen lopullisesti. (Kamensky 2008, 240 – 244.)

## 2.3 Strateginen johtaminen

Strategisen johtamisen tarkastelu aloitetaan katsauksella käsitteeseen liittyviin aikakausittain tapahtuneisiin kehitysvaiheisiin. Strategisen johtamisen käytännöt ovat muuttuneet vuosikymmenien aikana ja sen päävaiheita voidaan kuvata

aikajärjestyksessä kuvion 1 osoittamalla tavalla siten, että aikajana etenee ylhäältä alaspäin pitkän tähtäyksen suunnittelusta strategiseen vuorovaikutusjohtamiseen.



KUVIO 1. *Strategisen johtamisen kehitysvaiheet* (Kamensky 2008, 27)

Strategisen johtamisen käytäntö alkoi suomalaisissa yrityksissä 1960- ja 1970-luvulla, jolloin alettiin puhua pitkän tähtäyksen suunnittelusta, jonka varsinaisena johtamisjärjestelmänä käytettiin budjetointia. Strategiseen suunnitteluun siirryttiin 1980-luvulla, jolloin johtamisen painopiste keskitettiin budjettien ja numeroiden sijasta siihen, millä tuotteilla ja markkinoilla toimitaan ja millaisella organisaatiolla asioita hoidetaan. Strategiseen suunnitteluun liittyvät suunnitelmat tehtiin yleensä yhtiötasolla ja siihen osallistui vain pieni määrä ihmisiä. Nämä seikat johtivat suunnitelmien ja käytännön toiminnan väliseen suureen eroavaisuuteen. Tästä opetuksena huomattiin, että strategiatyössä on kuitenkin kysymys johtamisesta ja strategiakäsite *strateginen johtaminen* otettiin käyttöön. Tämä tarkoitti käytännössä sitä, että johtaminen kohdentui yhtiötason sijaan liiketoimintatasolle, jossa valtaosa päivittäisistä toiminnoista tapahtuu. Strategisen johtamisen seuraava kehitysvaihe oli *strateginen ajattelu*, jonka avulla tavoiteltiin strategian ytimen eli paremman tulevaisuuden saavuttamista. *Strateginen vuorovaikutusjohtaminen* on viidennen tason strategisen johtamisen kehitysvaihe, joka on syntynyt 2000-luvulla. Strategisen



vuorovaikutusjohtamisen keskeisenä ajatuksena on yrityksen kyky nähdä, ymmärtää, kehittää ja hallita yhä monimutkaistuvia vuorovaikutussuhteita yhä monimutkaistuvassa ympäristössä ja yhä osaavammassa organisaatiossa. (Kamensky 2008, 27 – 29.)

Tarkasteltaessa strategista johtamista prosessinäkökulmasta, voidaan lisäksi huomata kehityssuuntia, jotka korostavat strategisen johtamisen prosessin jatkuvuutta. Wheelen ja Hunger (2005, 10 - 11) lähestyvät strategista johtamista perusmallin avulla. Mallin mukaan strategisen johtamisen lähtökohtana on yrityksen toimintatilanteen hahmottaminen. Tällä tarkoitetaan toisaalta yrityksen toimintaympäristöä, johon liittyvät yhteiskunnalliset tekijät, toimiala ja kilpailutilanne ja toisaalta yrityksen organisaation rakennetta, kulttuuria, voimavaroja sekä uskomuksia, arvoja ja odotuksia. Tämän jälkeen strateginen johtaminen jakautuu kolmeen vaiheeseen:

1. Strategian muotoilu
2. Strategian toimeenpano
3. Arviointi ja valvonta

Strategian muotoiluvaiheessa täsmennetään yrityksen toiminta-ajatus, asetetaan tavoitteet, luodaan strategiat toiminta-ajatuksen ja tavoitteiden toteuttamiseen sekä toimintaohjelmat, joiden avulla tavoitellaan suuntaviivoja päätöksenteon tueksi. Strategian toimeenpanovaiheessa viedään suunnitelmat käytäntöön hankkeiden, budjettien ja menettelytapojen muodossa. Arviointi- ja valvontavaiheessa saavutettuja tuloksia arvioidaan sekä toteutetaan tarvittavia korjaustoimenpiteitä. Prosessi on jatkuva ja tulosten arvioinnin jälkeen palataan uudelleen alkuun päivittämään tavoitteita ja strategioita uudelleen ottaen huomioon ympäristötekijät ja organisaatioon liittyvät tekijät. (Wheelen ja Hunger 2005, 10 - 11.) Wheelenin ja Hungerin strategisen johtamisen prosessissa näkyvät siihen liittyvät peräkkäiset vaiheet, mutta samalla prosessin jatkuvuus ja tavoitteiden sekä strategioiden jatkuva päivittäminen korostuvat. Jatkuvuutta korostaa myös Puolamäki (2007, 260 – 261), joka painottaa, että strategisen johtamisen aikaisemmin esitetyt muodolliset prosessin peräkkäiset vaiheet: liiketoiminnan analysointi, strategioiden formulointi, tavoitteiden asettaminen ja toteutus ovat muuttumassa yhtä aikaa tapahtuviksi toiminnoiksi, joita kaikkia käsitellään pysyvästi yritysten johtoryhmissä.

Tarkasteltaessa strategisen johtamisen viitekehystä tänä päivänä, kuuluu siihen Kamenskyn (2008, 29 – 30, 55) mukaan keskeisesti neljä kriittistä menestystekijää, jotka ratkaisevat yrityksen menestyksen pitkällä tähtäyksellä. Nämä tekijät ovat:

- strategia (kyky keskittyä olennaiseen, yhteinen strategia- ja bisneskieli)
- johtaminen (kokonaisnäkemys johtamisesta)
- osaaminen (kyky, halu ja rohkeus uusiutumiseen, riittävä liiketoimintaosaaminen, toimialaosaaminen ja näkemys sen yhteydestä muuhun ympäristöön)
- vuorovaikutus (vuorovaikutustaidot, verkosto-osaaminen).

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan erityisesti strategista johdon laskentatoimea. Yrityksen strategisen johdon laskentatoimen sisältö ja sovellettavat laskentamenetelmät ovat riippuvaisia yrityksen strategisista ratkaisuksista ja valinnoista. Tähän perustuu Milesin ja Snown 1978 jaottelu, jossa yritykset jaetaan strategisen suuntautumisen perusteella neljään luokkaan:

1. Puolustajat (defenders), jotka suuntautuvat tarkasti rajatuille liiketoiminta-alueille taatakseen vaadittavan kannattavuuden. Keskittymisen mahdollistama tuotannon tehokkuus on tärkein kilpailutekijä ja strategiaksi valitaan kustannusjohtajuus. Yrityksen rakenne on perinteinen ja keskitetysti johdettu ja sen ohjausjärjestelmät ovat virallisia ja jäykkiä muutoksille. Ohjausjärjestelmät korostavat tiukkoja kustannustavoitteita ja rahamääräistä tehokkuutta.
2. Hyödyntäjät (prospectors), jotka kilpailevat laajalla tuotevalikoimalla useilla liiketoiminta-alueilla. Hyödyntäjien kilpailukyky perustuu uusien liiketoimintamahdollisuuksien löytämiseen ja niiden hyödyntämiseen ennen kilpailijoita. Hyödyntäjien käyttämä strategia on orgaaninen erilaistamisstrategia, joka rakentuu uuden tuotteen ympärille. Ohjausjärjestelmät ovat epävirallisia ja ne huomioivat ympäristön monipuolisen seurannan. Suoritusmittarit ovat kokonaisvaltaisia ja kannusteet ovat usein laadullisia perustuen subjektiiviseen arviointiin. Hyödyntäjät käyttävät kilpailijalaskentaa laajemmin kuin puolustajat, koska asemointi kilpailijoihin nähden on näille yrityksille tärkeää.

3. Analysoijat (analyzers), joissa yhdistyy sekä puolustajien että hyödyntäjien ominaisuuksia. Toisaalta analysoijat valitsevat erittäin kannattavia kapeita segmenttejä vakaila markkinoilla, mutta toisaalta ne seuraavat monipuolisesti toimintaympäristöään. Analysoijien rooli on olla suunnitellusti ja tarkoituksella ikuinen kakkonen ja tarttua tilaisuuteen tienavaajien perässä välttääkseen riskit. Myös analysoijien strategiassa yhdistyvät sekä puolustajien kustannusjohtajuus että hyödyntäjien erilaistaminen. Yrityksen rakenne on toisaalta keskitetty ja vakaa, mutta toisaalta myös dynaamiselta osaltaan orgaanisempi toimintamalli. Tämä näkyy myös ohjausmenetelmissä, jotka ovat tiukempia vakaassa liiketoiminnassa, mutta epävirallisimpia dynaamisessa toiminnassa. Ohjausjärjestelmissä korostetaan kilpailijoiden analysointia.
  
4. Reagoijat (reactors), ovat yrityksiä, joilla ei ole varsinaista strategista lähestymistapaa ympäristön haasteisiin vastatakseen. Heidän toimenpiteensä ovat myöhässä, päätösten teko on suunnittelematonta ja niiden rakenne pohjautuu vahvojen persoonien henkilökohtaisiin tavoitteisiin. Ohjausjärjestelmänä toimii pelkkä kirjanpito. (Puolamäki 2007, 206 – 207.)

Seuraavassa kappaleessa keskitytään tarkastelemaan strategista johdon laskentatoimea. Kappaleen alussa määritellään strategisen johdon laskentatoimen käsitettä sekä tuodaan esiin syitä strategialähtöisyyden korostumiseen perinteisessä johdon laskentatoimessa. Tämän jälkeen tarkastellaan strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä ryhmiteltynä strategisen kustannusjohtamisen menetelmiin, strategisen ohjauksen menetelmiin sekä markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmiin. Lopuksi luodaan katsaus strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden haasteisiin.

### 3 STRATEGINEN JOHDON LASKENTATOIMI

#### 3.1 Strategisen johdon laskentatoimen määritelmät

Strategiselle johdon laskentatoimelle ei ole olemassa yhtä ainoaa yksiselitteistä määritelmää ja sitä voidaan kuvata eri tavoin, erilaisia näkökulmia korostaen. Yhtenä näkökulmana on sen tulevaisuuteen suuntautunut, ennakoiva luonne, jota Puolamäki (2007, 21 – 23) mm. painottaa toteamalla strategisen johdon laskentatoimen toimivan yrityksen strategisen johtamisen tukena tuottamalla pitkän aikavälin päätöksentekoa tukevaa informaatiota, joka liittyy liiketoiminnan rakenteeseen, kilpailuasemaan ja resurssien kohdentamiseen.

Näsi (2006, 60) lähestyy strategista johdon laskentatoimea taloushallinnon roolimutoksen näkökulmasta. Hän kuvaa historiassa, perinteisen johdon laskentatoimen parissa työskennellyttä henkilöä ”menneisyyttä koskevalla numeroaineistolla pelaavaksi historioitsijaksi”, kun taas tämän päivän laskentahenkilöt, controllerit kuuluvat usein yritysten johtoryhmään ja heidän roolinsa on toimia neuvonantajana ja muutosagenttina. Hänen määritelmässään korostuu siis toisaalta strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuteen suuntautuva luonne, mutta toisaalta myös sen strategian hallintaa ja liiketoimintaosaamista korostava näkökulma. Järvenpää ym. (2001, 55 – 56) kuvaavat myös taloushallinnon roolimutosta strategisena haasteena ja painottavat controllereiden roolia liiketoimintayksikköjen toiminnan ohjaamisessa ja strategisiin kysymyksiin liittyvän päätöksenteon tukemisessa.

Strategisen johdon laskentatoimen luonteeseen kuuluu myös sen ulottuminen laskentayksikön ulkopuolelle. Puolamäen (2007, 21, 60) mukaan strategisessa johdon laskentatoimessa painottuu yrityksen ulkopuolelle kohdistuvien subjektiivisten tulkintojen näkökulma. Myös Järvenpää ym. (2001, 283) toteavat strategisen taloushallinnon yhden merkittävimmistä kehitysmahdollisuuksista olevan huomion siirtämisen yrityksen sisältä yrityksen ulkopuolelle - asiakkaisiin ja kilpailijoihin.

Yhtenä strategisen johdon laskentatoimen piirteenä näkyy myös ns. ei-rahamääräisten mittareiden ja menetelmien mukaantulo osaksi yritysten laskentajärjestelmiä,

perinteisten taloudellisten mittareiden tueksi. Järvenpään ym. (2001, 154) mukaan ei-rahamääräisten mittareiden avulla on mahdollista kuvata strategian toteutumisen kannalta kriittisiä menestystekijöitä. Yhdistämällä suoritusmittausjärjestelmään sekä taloudellisia että ei-taloudellisia mittareita saadaan valitun strategian lisäksi näkemys tavoiteltujen tulosten toteutumisesta.

Tässä opinnäytetyössä strategisella johdon laskentatoimella tarkoitetaan strategiaa ja johdon päätöksentekoa tukevaa laskentatoimea, jossa korostuvat edellä esitetyt neljä näkökulmaa, jotka yhteenvetona voidaan esittää seuraavasti:

1. Strateginen johdon laskentatoimi liittyy yrityksen pitkän aikavälin päätöksentekoon ja se suuntautuu pitkälle tulevaisuuteen.
2. Strateginen johdon laskentatoimi liittyy taloushallinnon roolimuuтокseen, jossa yrityksen strategia, strateginen suunnittelu, johtaminen ja valvonta kuuluvat tiiviisti johdon laskentatoimeen ja sen parissa työskentelevien henkilöiden on tämän vuoksi omattava laajaa liiketoimintaosaamista myös näiltä alueilta.
3. Strateginen johdon laskentatoimi kohdistaa huomionsa yrityksen sisältä myös yrityksen ulkopuolelle, sisällyttäen järjestelmiinsä myös kilpailijoihin ja asiakkaisiin liittyviä tutkimuksia ja laskelmia.
4. Strateginen johdon laskentatoimi tuottaa taloudellisen rahamääräisen tiedon lisäksi myös ei-rahamääräistä tietoa, jolla kuvataan strategian toteutumisen kannalta kriittisimpiä menestystekijöitä.

### 3.2 Syyt strategialähtöisyyden korostumiseen johdon laskentatoimessa

Virtasen (2006, 3) mukaan strategisten kysymysten liittyminen osaksi johdon laskentatoimea johtuu pitkälti toimintaympäristön muutoksista. Monilla toimialoilla esimerkiksi globalisoituva kilpailu, taloudellisen sääntelyn vapautuminen ja uusien

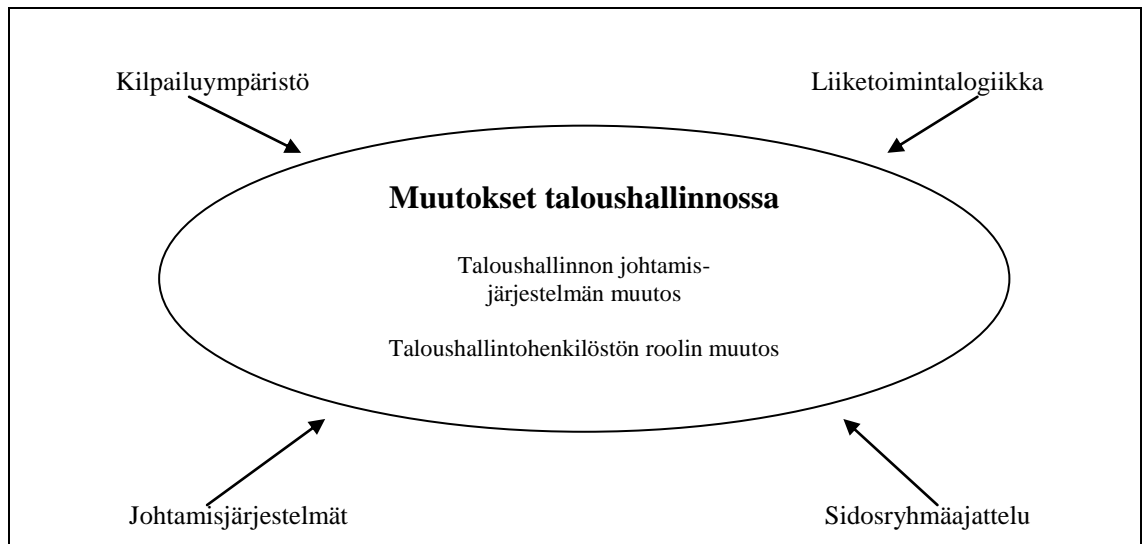
tuotantomenetelmien käyttöönotto ovat aikaansaaneet uusia vaatimuksia yritysten kilpailustrategioille ja johdon ohjausjärjestelmille.

Puolamäki (2007, 22) korostaa myös toimintaympäristön muutosten vaikutusta strategisen johdon laskentatoimen käytön lisääntymiselle yrityksissä. Hän mainitsee kasvun, erilaistamisen ja teknologisen kehityksen olevan muutostekijöitä, jotka liitetään ulospäin ja tulevaisuuteen suuntautuneeseen johdon laskentatoimeen.

Kamensky (2000, 17 – 18, 42) näkee liiketoimintaympäristön yrityksen strategian lähtökohtana. Liiketoimintaympäristö on jatkuvien muutosten alla ja selviytyäkseen ja menestyäkseen muutoksessa yrityksen on strategisen johtamisen avulla pystyttävä vastaamaan muutoksen tuomiin haasteisiin ja varmistettava kannattava toiminta myös tulevaisuuden liiketoimintaympäristössä. Yritys ei luonnollisestikaan pysty vaikuttamaan kaikkiin ympäristötekijöihin ja yritysten välillä on huomattavia eroja siinä, kuinka ne reagoivat ympäristön muutoksiin. Toiset yritykset sopeutuvat muutoksiin, toiset taas muokkaavat ympäristöään ja tällä tavoin vaikuttavat esimerkiksi asiakkaiden tarpeisiin, toimittajien ja viranomaisten toimintaan ja muuttavat kilpailijoiden toimintaa. Jotkut yritykset valitsevat oman toimintaympäristönsä tuote-, markkina- ja kilpailulajivalintojen kautta ja hallitsevat näin ympäristöään.

Järvenpää ym. (2001, 57) ovat samoilla linjoilla siinä, että muuttuva liiketoimintaympäristö aiheuttaa erilaisia kehittämishaasteita yritysten taloushallinnolle. Heidän mukaansa yritysten on kiinnitettävä erityistä huomiota liiketoimintaympäristönsä ja sen muutosten analysoimiseen taatakseen kilpailuasemansa ja pystyäkseen jopa vahvistamaan sitä.

Tässä opinnäytetyössä strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämistä ja haasteita tarkastellaan toimintaympäristön näkökulmasta Järvenpään ym. (2001, 57) viitekehyksen mukaisesti, jossa toimintaympäristön muutostekijät liittyvät kuvion 2 mukaisesti kilpailuympäristöön, liiketoimintalogiikkaan, johtamisjärjestelmiin ja sidosryhmäajatteluun.



KUVIO 2. Liiketoimintaympäristön muutosten vaikutukset taloushallintoon (Järvenpää ym. 2001, 25)

Seuraavissa kappaleissa keskitytään kyseisiin liiketoimintaympäristöön liittyviin tekijöihin tarkemmin.

### 3.2.1 Kilpailuympäristöön liittyvät tekijät

Yritysten kilpailuympäristöjä koskeva keskeisin muutos on kansainvälistyminen. Tämä näkyy siinä, että yhä useampi yritys toimii globaaleilla markkinoilla tai on osana kansainvälistä fuusiota. Kansainvälistyminen on tuonut mukanaan kilpailun rajoitusten asteittaisen purkamisen, joka on mahdollistanut ulkomaisten yritysten etabloitumista uusille markkinoille. Myös Euroopan unionin integraation syveneminen on näkynyt suomalaisten kotimarkkinoilla toimivien yritysten kilpailuympäristössä ainakin kilpailun kiristymiseen varautumisen myötä. Myös kilpailun luonteeseen on tullut muutoksia, jonka yksi merkittävä piirre on kilpailijoiden tuleminen eri toimialoilta. Enää ei kilpailla markkinoista pelkästään oman toimialan toimijoiden kesken, vaan yhä enemmän asiakkaiden varojen kohdentamisesta kilpaillaan yli toimialarajojen. (Järvenpää ym. 2001, 20.)

### 3.2.2 Liiketoimintalogiikkaan liittyvät tekijät

Kilpailuympäristön muutoksilla on ollut vaikutuksensa myös yritysten liiketoimintalogiikkaan. Liiketoimintalogiikkaan liittyviä muutostrendejä ovat mm. strategia-ajattelussa tapahtuneet muutokset, erikoistuminen, verkostoituminen ja erilaiset liittoumat (partnershipit), tuotteiden elinkaarien lyheneminen sekä kustannustietoisuuden kasvu. (Järvenpää ym. 2001, 20 – 21.)

*Strategia-ajatteluun liittyvät muutokset* koskevat mm. strategisen arvoyhdistelmän tavoittelemista (Porter 1996), kilpailun kohtaamisen strategiaa (Cooper 1995) ja uuden liiketoimintamallin innovointia (Hamel 2000) (Järvenpää ym. 2001, 21).

*Verkostoituminen* kuuluu keskeisesti tämän päivän yritysmaailmaan. Toimintaympäristön muutokset, globalisaatio ja markkinoiden vaatimukset ovat asioita verkostoitumisnäkökulman taustalla. Verkostoitumisen pääajatuksena on *erikoistumisella* tavoiteltu keskittyminen omalle ydinosamisalueelle, jolloin alihankinnan ja yritysverkostojen merkitys on kasvanut. Parhaimmillaan verkosto vastaa yksittäistä yritystä paremmin asiakkaiden vaatimuksiin esimerkiksi nopeudessa, joustavuudessa, laadussa ja kustannustehokkuudessa. Verkostoitumisen hyödyt näkyvät myös innovaatioiden syntymisessä toimijoiden yhdistäessä erilaista osaamistaan. (Valkokari, Hakanen & Airola 2007, 4.) Muutos liiketoimintaympäristössä esimerkiksi uuden teknologian tuleminen toimialalle voi saada yritykset verkostoitumaan ja tavoittelemaan tätä kautta esimerkiksi keinoja riskin hallintaan ja uusien strategioiden kokeilemiseen. Verkostoitumisen voidaan uutena ilmiönä sanoa olevan myös muodissa ja onnistuneet verkostot voivat saada toiset perässä tulijat kopioimaan hyviä verkostoideoita. Yritykset seuraavat yleensä kilpailijoiden toimia ja verkostojen näkökulmasta tähän voidaan erottaa kolme syytä:

- 1) vältetään jälkeen jääminen kilpailijoista ja tavoitellaan samanlaisia kyvykkyyksiä ja mahdollisuuksia
- 2) tavoitellaan edellä kävijyyttä ja käytetään verkostoja lyhentääkseen johtavan aseman saavuttamiseen kuluvaa aikaa
- 3) ennaltaehkäisevä verkostostrategia, jossa ensimmäinen saa valita parhaat kumppanit. (Hakanen, Heinonen & Sipilä 2007, 23 – 24.)



Yritysten innovaatioprosessien nopeutumisen myötä *tuotteiden elinkaaret ovat lyhentyneet*. Uusien tuotteiden ja tuotesukupolvien tulo markkinoille tekee jo olemassa olevat tuotteet vanhanaikaisiksi ja laskee niiden markkinahintaa aikaisempaa nopeammin. Tämä näkyy erityisesti tietoteknologian ja viihde-elektroniikan aloilla. Toisaalta myös kilpailun kiristymisen, teknologian kehittyminen ja suhteellisen alhaiset yksikkökustannukset ovat saaneet yritykset *lisäämään kustannustietoisuuttaan*. Yhä useamman tuotteen hinta muodostuu markkinoilla ja tämän vuoksi yritykset korostavatkin hinnoittelussaan voimakkaasti kustannuksiin vaikuttamista. (Järvenpää ym. 2001, 22.)

### 3.2.3 Johtamisjärjestelmiin liittyvät tekijät

Järvenpää ym. (2001, 17 – 19, 22 – 24) toteavat uusien johtamismallien, kuten kokonaislaatuajattelun (Total Quality Management, TQM), prosessien uudelleen järjestelyn (Business process re-engineering, BRP), toimintojohtamisen (Activity-based Management, ABM) ja tasapainotetun tulokortin (Balanced Scorecard, BSC) käyttöönottamisen perustuvan yleensä olettamukseen, että liiketoimintaympäristön muutos edellyttää johtamiskäytäntöjen muutosta. Heidän suhtautumisensa väittämään on rakentavan kriittinen ja he asettavatkin kyseenalaiseksi jatkuvasti lanseerattavien uusien johtamisoppien välttämättömyyden ja niillä saavutettavan hyödyn. Joka tapauksessa uusien johtamisjärjestelmien soveltaminen yrityksissä on laajaa, joten tämä osoittaa, että niillä kuitenkin uskotaan olevan positiivisia vaikutuksia yritysten johtamishaasteisiin. Järvenpää ym. painottavat, että johtamismallien innovatiivisessa soveltamisessa on kuitenkin syytä kiinnittää erityistä huomiota yrityksen liiketoimintaympäristön luonteeseen ja sen vaatimiin johtamiskäytäntöihin sekä johtamismallien yhteensopivuuteen yrityksen strategian kanssa. Lisäksi kannattaa myös pohtia kuinka johtamismallit voivat tukea yrityksen toimintaprosessien kehittämistä.

### 3.2.4 Sidosryhmäajatteluun liittyvät tekijät

Sidosryhmäajatteluun liittyviä trendejä ovat olleet mm. asiakaslähtöisyyden, omistajanäkökulman tai yhteiskunnallisen vastuun korostaminen. Monissa yrityksissä

asiakaslähtöisyys ja sen vahvistaminen on vahvasti näkyvä teema. Myös omistajat ovat saaneet entistä enemmän huomiota mm. pörssitiedottamisen määrän ja laadun parantumisen kautta ja omistajalähtöinen johtaminen (Value-based management, VBM) on saanut huomiota esimerkiksi taloudellisen lisäarvon (Economic value added, EVA) tuottamista mitattaessa. (Järvenpää ym. 2001, 25.) Yrityksen on liiketoimintaympäristössään otettava huomioon yhteiskuntavastuu ja eettiset kysymykset tärkeänä osana toimintaansa. Puhuttaessa yritysten vastuullisesta toiminnasta käytetään usein käsitettä yrityskansalaisuus (”corporate citizenship”), jonka lähtökohtana on se, että yrityksiä koskevat samat vastuut ja oikeudet kuin jokaista kansalaistakin. Yritysten yhteiskuntavastuu voidaan määritellä siten, että yritysten on toimittava eettisesti kestäväällä tavalla ja otettava toiminnassaan huomioon luonnon, työntekijöiden ja sidosryhmien hyvinvointi sekä yhteiskunnalliset asiat. (Aula & Mantere 2005, 64 – 65.)

### 3.3 Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät

Strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä tarkastellaan tässä opinnäytetyössä Järvenpään ym. (2001) lähestymistavan mukaisesti, jossa menetelmien viitekehys on jaettu kolmeen osa-alueeseen: strategisen kustannusjohtamisen menetelmät, strategisen ohjauksen menetelmät ja markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmät.

#### 3.3.1 Strategisen kustannusjohtamisen menetelmät

Strategisella kustannusjohtamisella tarkoitetaan Horngrenin, Fosterin ja Datarin (1999) mukaan yrityksen kokonaisvaltaisen kustannustietoisuuden ohjaamista, jossa pyritään jatkuvaan asiakaslähtöiseen kehittymiseen kaikilla organisaatiotasolla. Kysymys on kustannusten aktiivisesta hallinnasta ja kustannustiedon hyödyntämisestä yrityksen liiketoiminnan ohjaamisessa, seurannassa ja päätöksenteossa. Strategisen kustannusjohtamisen tavoitteena on alentaa kustannuksia systemaattisesti pitkällä aikavälillä ja samanaikaisesti pyrkiä vahvistamaan yrityksen strategista asemaa. Kustannustason alentaminen voi tapahtua esimerkiksi tehottomia toimintoja

virtaviivaistamalla ja tukitoimintoihin liittyvien kustannusten karsimisella, joilla tähdätään tavoitteiden mukaisen toimintatehokkuuden saavuttamiseen. Strategisessa kustannusjohtamisessa korostuu jatkuvan pitkän tähtäimen toiminnan merkitys, jolloin se muodostaa osan yrityskulttuurista ja kilpailustrategiasta. (Järvenpää ym. 2001, 61 – 62.)

Strategisen kustannusjohtamisen merkitys korostuu yrityksissä, joiden kustannusjohtajuusstrategia on perinteinen, eli joiden keskeisimpänä strategisena tavoitteena on kilpailijoita alhaisempien yksikkökustannusten saavuttaminen. Toisaalta se on merkittävä myös yrityksille, joiden kilpailuympäristö on kansainvälistynyt ja sitä myöten kilpailijat ovat suuria ja kustannustehokkaita kansainvälisiä toimijoita. Edelleen sen merkitystä ei voi vähätellä, kun puhutaan yrityksistä, jotka ylipäättään toimivat alenevien hintojen markkinoilla. Kuitenkin on tärkeää tiedostaa, että pelkästään yksikkökustannuksien tarkkailu ei riitä, vaan tavoitteena on kannattavuus ja sen merkityksen korostaminen. (Järvenpää ym. 2001, 62 – 63.)

Taloushallinnon rooli strategisen kustannusjohtamisen toteuttamisessa on hyvin keskeinen ja se liittyy kustannusparannuksiin tähtäävien ideoiden tuottamiseen sekä esiin tulevien kustannuspoikkeamien ja kehittämistoimenpiteiden vaikutusten analysoimiseen (Järvenpää ym. 2001, 63, 150).

Strategisen kustannusjohtamisen menetelmiä tarkastellaan seuraavaksi kolmesta eri näkökulmasta. Ensin niitä tarkastellaan kilpailuedun saavuttamisen näkökulmasta, tämän jälkeen keskitytään prosessien kehittämisen näkökulmaan ja viimeisenä näkökulmana tarkastellaan strategisten tuotepäätösten tukemista.

### 3.3.1.1 Strateginen kustannusanalyysi

Kilpailuedun saavuttamista tavoitteleva Shankin ja Govindarajanin (1989, 1993) esittämä strateginen kustannusanalyysi mukailee Porterin (1996) strategista lähestymistapaa ja erityisesti hänen näkemystään arvoketjuajattelusta. Strateginen kustannusanalyysi käsittää kolme vaihetta, joita ovat:

- arvoketjuanalyysi
- kustannusajurianalyysi
- strateginen asemointi.

Ensin lähdetään liikkeelle määrittämällä yrityksen arvoketju. Tämän jälkeen etsitään todelliset yrityksen kustannusasemaan vaikuttavat ominaisuudet eli kustannusajurit. Määritettyjen arvoketjun ja kustannusajureiden pohjalta muotoillaan yritykselle pysyvä tai ainakin väliaikainen kilpailuetu. Johdon laskentatoimen rooli strategisessa kustannusanalyysissä on merkittävä, koska yrityksen arvoketjuun kuuluvilla toiminnoilla on paljon kustannusajureita, jotka selittävät kustannusten eroja. Näin ollen jokaisella arvotoiminnolla on siis oma kilpailuedun lähteensä. Arvoketjuanalyysiä voidaan hyödyntää käytännössä muokkaamalla arvoketjua ja tällä tavoin ohjaamalla toimintaa kilpailuedun saavuttamiseksi. (Järvenpää ym. 2001, 65 – 66.) Arvoketjun kilpailukyvyyn takana ovat yrityksen strategiset kannattavuustekijät, jotka tuovat analyysiin kustannustekijöitä täydentämään myös tuottopuolen vaikutuksia (Järvenpää ym. 2001, 72).

### 3.3.1.2 Toimintolaskenta

Toimintolaskenta (Activity-Based Costing, ABC) on 1980-luvun lopulla kehitetty kustannuslaskentamenetelmä, joka on keskeinen menetelmä sisäisten prosessien jatkuvassa parantamisessa. Toimintolaskennan perusajatuksena on tunnistaa yrityksen suoritteiden ja tuotannontekijöiden väliset yhteydet eli se, miten suoritteet kuluttavat yrityksen tuotannontekijöitä. (Järvenpää ym. 2001, 85, 150.)

Toimintolaskenta etenee yleensä toimintoanalyysin pohjalta, jossa määritetään yrityksen toimintaprosessit ja niiden sisältämät toiminnot (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 137). Toiminnoilla tarkoitetaan sitä, mitä yrityksessä tehdään kuten esimerkiksi asiakaskäyntiä, tarjouksen laadintaa, tilauksen vastaanottoa, lähetystä ja laskutusta (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti 1995, 19). Toimintolaskenta perustuu kaksivaiheiseen prosessiin, jonka ensimmäisessä vaiheessa kohdistetaan kustannukset toiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Toisessa vaiheessa kustannukset kohdistetaan toiminnoilta laskentakohteille siinä suhteessa kun ne kuluttavat toimintoja. Toimintolaskenta perustuu olettamukseen, että toiminnot kuluttavat

resursseja ja kustannusobjektit kuluttavat toimintoja. (Cokins, Stratton & Helbling 1993.) Toimintolaskenta auttaa ymmärtämään, mitkä tekijät ohjaavat toimintoja ja kuinka toiminnot liittyvät tuotteisiin. Toiminnot yhdistetään laskentakohteisiin kustannusajureiden avulla. Kustannusajureilla tarkoitetaan tekijöitä, jotka aiheuttavat toiminnon suorittamisen ja kustannuksen syntyminen. Kustannusajureita on kahdenlaisia: ensimmäisen tason resurssiajureita, joilla kohdistetaan resurssit toiminnoille ja toisen tason toimintoajureita, joilla kohdistetaan toimintojen kustannukset laskentakohteille. (Major 2007, 160.)

Toimintoihin perustuva kustannusten selvittäminen antaa tietoa yrityksen resurssien kulutuksesta sekä esimerkiksi tuotteen, palvelun, asiakkaan ja projektin aiheuttamien kustannusten välisestä suhteesta. Toimintolaskenta auttaa ymmärtämään kustannusten käyttäytymistä monimutkaisessa liiketoimintaympäristössä ja sen avulla voidaan kehittää ja parantaa yrityksen toimintoprosesseja. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti 1995, 19.) Toimintoanalyysin tuloksena saadaan tärkeää tietoa siitä, mitä ihmiset tekevät, miten eri toiminnot kytkeytyvät toisiinsa, tuotetaanko toiminnoilla lisäarvoa asiakkaalle ja tehdäänkö turhia toimintoja. (Lumijärvi ym. 1995, 31 – 33.) Toimintoanalyysi toimii lähtökohtana toiminnan kehittämiseksi ja liiketoiminnan selkiyttämiseksi ja tarkastelun kohteena ovat usein toimintoketjut eli liiketoimintaprosessit (Alhola 2008, 93). Toimintolaskenta vastaa välillisten kustannusten kohdistamisongelmaan ja noudattaa aiheuttamisperiaatetta paremmin kuin perinteinen kustannuslaskenta (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 133 – 134).

### 3.3.1.3 Elinkaarilaskenta ja tavoitekustannuslaskenta

Elinkaarilaskennan ja tavoitekustannuslaskennan tavoitteena on toimia yrityksen tuotepäätösten tukena. Molemmat laskentamenetelmät tukevat yrityksille yhä tärkeämpää tuotekehitystoimintaa. Taloushallinnon toimintamuodoksi monissa tuotekehitykseen voimakkaasti panostavissa yrityksissä on noussut yleinen tuotekehityksen tukeminen osallistumalla aktiivisesti tuotekehityshankkeisiin sekä kehittämällä uusia mittareita tuotekehityksen tueksi. (Järvenpää ym. 2001, 124.)

Elinkaarilaskennan lähtökohtana on, että se kattaa laskentakohteen koko elinkaaren eli se korostaa sitä merkitystä, että tuotteen on kyettävä kattamaan jokaisen eri elinkaarensa vaiheen kustannukset. Elinkaarilaskennan avulla voidaan tarkastella tuotteen elinkaaren aikaista kannattavuutta ja elinkaaren eri vaiheissa syntyvien kustannusten välisiä suhteita. Sen avulla voidaan selvittää esimerkiksi sitä voiko tuotekehitysmenojen kasvattaminen elinkaaren alkuvaiheessa vaikuttaa tuotteen laadun parantumiseen ja tätä kautta huolto- ja korjauskustannusten pienenemiseen myöhemmissä elinkaaren vaiheissa. Elinkaarilaskenta tarjoaa tärkeää tietoa hinnoittelupäätösten tueksi ja se ottaa myös huomioon asiakasnäkökulman laskennassa. Asiakasnäkökulma elinkaarilaskennassa tarkoittaa sitä, että laskennassa arvioidaan asiakkaan kannalta, kuinka paljon kustannuksia ja hyötyä tuotteesta tulee asiakkaalle syntymään sen elinkaaren aikana. (Järvenpää ym. 2001, 131, 152.)

Tavoitekustannuslaskennan lähtökohtana ei ole toteutuneiden kustannusten selvittäminen, vaan se suuntautuu tulevaisuuteen, tuotekehitysvaiheessa olevien tuotteiden kustannusrakenteen selvittämiseen. Tavoitekustannuslaskennassa keskeistä on, että tuotekustannuksiin on mahdollista vaikuttaa jo tuotekehitysvaiheessa, jolloin tuotekustannukset itse asiassa sitovatkin paljon kustannuksia. Uuden tuotteen kehittämisessä syntyvät kustannukset liittyvät esimerkiksi tuotantoprosessin, käytettävien koneiden ja valmistusmateriaalien suunnitteluun. Tavoitekustannuslaskennan ominaispiirteenä on myös sen vahva asiakasnäkökulman korostaminen. Tällöin laskennan ideana on vaikuttaa jo ennalta tuotekustannusten muodostumiseen siten, että kustannuksia voidaan alentaa ilman, että tuotteen asiakkaalle tuottama lisäarvo heikkenee. Asiakkaan kokemasta laadusta tai tuoteominaisuuksista ei siis tingitä, vaikka kustannuksia pyritäänkin alentamaan. Tavoitekustannuslaskennan tavoitteena on määritellä uuden tuotteen tuotantokustannukset siten, että kun tuote myydään, se tuottaa halutun katetason. Tavoitekustannuslaskenta noudattelee seuraavaa perusyhtälöä: myyntihinta - tavoitekatte = kustannukset. Eli toisin sanoen se kääntää perinteisen kustannuslaskennan kaavan ylösalaisin lähtemällä laskemaan tavoitekustannuksia myyntihinnan ja tavoitekatteen erotuksena. (Järvenpää ym. 2001, 133 – 135.)

### 3.3.2 Strategisen ohjauksen menetelmät

Taloushallinto on ollut perinteisesti hyvin vahvasti mukana yrityksen toiminnan taloudellisessa suunnittelussa ja ohjauksessa, joilla tarkoitetaan budjettisuunnittelua ja rahamääräistä suorituksen mittausta. Molemmat osa-alueet ovat saaneet osakseen kritiikkiä, jonka mukaan budjetointiprosessia on arvosteltu liian jäykäksi ja raskaaksi ja rahamääräisten, suoritusta mittaavien tunnuslukujen on todettu olevan liian karkeita, ylimalkaisia, manipuloitavissa olevia ja myöhäisiä. Kritiikkiin on vastattu mm. kehittämällä budjetointijärjestelmää kytkemällä se tiiviimmin aidoksi osaksi strategista ohjausjärjestelmää mm. rullaavan ennustamisen avulla. Toisaalta suorituskyvyn mittaamisessa hyödynnetään rahamääräisten tunnuslukujen lisäksi entistä enemmän myös ei-rahamääräisiä mittareita. Balanced Scorecard onkin esimerkki strategialähtöisestä suorituskyvyn mittaajärjestelmästä, joka yhdistää sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita yhdeksi kokonaisuudeksi. (Järvenpää ym. 2001, 153, 230.)

Seuraavaksi tarkastellaan seuraavia strategisen ohjauksen menetelmiä:

- rullaava ennustaminen
- ei-rahamääräiset mittarit
- Balanced Scorecard

#### 3.3.2.1 Rullaava ennustaminen

Rullaavalla ennustamisella tarkoitetaan menetelmää, joka mahdollistaa nopean palautteen ja reagoinnin yrityksen ympäristönmuutoksiin, kuten esimerkiksi suhdannevaihteluihin ja hintoihin. Rullaavassa ennusteessa budjetoidaan säännöllisin väliajoin yhtä pitkä ajanjakso eteenpäin. Tyypillisesti käytetään rullaavaa joko 12 tai 13 kk eteenpäin aina joka kuukausi tai joka kolmas kuukausi tai vaihtoehtoisesti 3 kk eteenpäin joka kuukausi. Rullaava ennustaminen mahdollistaa jatkuvan ajan tasalla olemisen, budjetointiprosessin keventämisen sekä jatkuvan suunnanmuutoksen. Rullaavan ennustamisen avulla liiketoimintajohdon ote taloudesta paranee, tulevaisuus on jatkuvasti hallinnassa, talousprosessin hallinta paranee ja se mahdollistaa

keskittymisen olennaisiin asioihin ja organisaation suorituskykyyn. Rullaavaan ennustamiseen siirrytään yleensä tilanteesta, jossa on aikaisemmin sovellettu kiinteän budjetin ja rullaavan ennustamisen välimuotoa. Tällöin kuukausittain tai neljännesvuosittain on ennustettu loppuvuoden kehitys sekä tilikauden tulosta, tasetta, kassavirtoja ja toiminnallisia muutoksia koskevat luvut kulloinkin oletettavan parhaan tietämyksen pohjalta. Asetetut budjettitavoitteet voivat olla kiinteitä koko vuoden ja tällöin muutetaan vain ennustetta, jolloin kysymyksessä on ennustepäivitysmenetelmä eli latest estimate (LE) tai latest forecast. (Järvenpää ym. 2001, 170 – 173, 230.)

### 3.3.2.2 Ei-rahamääräiset mittarit

Yrityksen suorituskyvyn mittauksessa käytetään sekä rahamääräisiä taloudellisia mittareita että tänä päivänä yhä enemmän myös ei-rahamääräisiä mittareita, jotka heijastavat enemmän tulevaisuuden taloudellista suorituskykyä. Rahamääräiset taloudelliset mittarit siis tarkastelevat lähinnä mennyttä aikaa ja ei-rahamääräiset mittarit, jotka liittyvät asiakastyytyvyyteen, sisäisiin liiketoiminta prosesseihin ja organisaation innovatiivisuuteen ja kehittymiskykyyn auttavat yrityksen johtoa ymmärtämään, mitkä ovat ne kriittiset menestystekijät, jotka ovat yrityksen pitkän aikavälin onnistumisen kannalta merkittävimpiä. (Järvenpää ym. 2001, 154, 184 – 188.) Rahamääräisiä, suorituskyvyn mittareita ovat esimerkiksi käyttökate, voitto, pääoman tuottoaste ja liikevaihtoprosentti (Järvenpää ym. 2001, 183).

Ei-rahamääräisten mittareiden käyttöä yrityksen suoritusmittauksen välineenä perustellaan niiden rahamääräisiä mittareita paremmalla kyvyllä kuvata yrityksen strategiselle menestymiselle oleellisia asioita ja vahvistaa henkilöstön motivaatiota. Toisaalta ei-rahamääräiset mittarit nähdään myös taloudellisen menestyksen mittareina sillä perusteella, että parempi suoriutuminen menestymisen kannalta kriittisillä alueilla johtaa parempaan taloudelliseen kannattavuuteen. (Puolamäki 2007, 244.)



### 3.3.2.3 Balanced Scorecard

Balanced Scorecard (BSC) on Kaplanin ja Nortonin 1990-luvun alussa kehittämä strategialähtöinen suoritusmittaristo. Mittaristosta käytetään myös nimityksiä tulokortti, tasapainotettu tulokortti tai tasapainotettu menestystekijämittaristo. Mittaristo kokoa yhteen sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita yhteiseksi kokonaisuudeksi. Ei-rahamääräisten mittarien mukaan tuloa on perusteltu niiden kyvyllä kuvata yrityksen strategiselle menestykselle oleellisia asioita rahamääräisiä mittareita paremmin. Balanced Scorecardin periaatteena on siis tasapainottaa rahamääräisiä mittareita aineettomaan omaisuuteen, taitoihin, osaamiseen, innovaatioihin, toimintoprosesseihin, asiakassuhteisiin ja yhteiskunnallisiin suhteisiin liittyvillä mittareilla. Balanced Scorecardin menestystekijämittarit jaotellaan perinteisesti seuraaviin neljään näkökulmaan: taloudellinen näkökulma, asiakasnäkökulma, sisäisten liiketoimintaprosessien näkökulma sekä oppimisen ja kasvun näkökulma. Taloudellisesta näkökulmasta voidaan tarkastella esimerkiksi pääoman tuottoa, tulosta, liikevoittoa, liikevaihdon kasvua ja käyttökateprosenttia. Asiakasnäkökulma mittaa esimerkiksi asiakastyytyväisyyttä, markkinaosuutta, asiakastiedustelujen vasteaikaa ja asiakaskannan vaihtuvuutta. Sisäisten liiketoimintaprosessien näkökulmasta tarkastelun kohteena voivat olla läpimenoajat, asetusajat, toimitustäsmällisyys, seisonta-aika, uusien tuotteiden lukumäärä ja uusien patenttien määrä. Oppimisen ja kasvun näkökulma puolestaan keskittyy henkilöstöön ja tarkastelee esimerkiksi työtyytyväisyyttä, henkilöstön vaihtuvuutta, sairauspoissaoloja ja henkilöstön osaamista ja taitoja. (Puolamäki 2007, 244 – 250.) Näkökulmat ja niiden määrä voi yrityskohtaisesti vaihdella, koska tavoitteena on, että mittaristo soveltuu kunkin yrityksen toimintaan ja ottaa huomioon sen kriittiset tulevaisuuden menestystekijät.

Balanced Scorecard yrityksen ohjausjärjestelmänä lähtee liikkeelle yrityksen strategian ja vision pohjalta johdetuista tavoitteista ja niitä kuvaavista mittareista, joilla mitataan yrityksen kriittisiä menestystekijöitä, eli niitä liiketoiminnan avainalueita, joilla on yrityksen menestymisen kannalta suuri merkitys. Strategiasta johdettujen tavoitteiden ja mittareiden määrittämisen jälkeen Balanced scorecard implementoidaan organisaation kaikille tasoille. Tässä vaiheessa ymmärryksen luominen ja kommunikointi ovat avainasemassa. On tärkeää saada sitoutettua

organisaation kaikki tasot yhteisiin tavoitteisiin ja saavuttaa yhteinen näkemys strategisista painopistealueista. Tämän jälkeen voidaan asettaa mittareille tavoitetasot. Balanced Scorecard yrityksen ohjausjärjestelmänä on jatkuva prosessi. Suorituskykyä tulisi seurata jatkuvasti ja analysoida tavoitearvojen ja toteutuma-arvojen poikkeamat sekä asettaa rullaavasti uudet tavoitteet seuraavalle ajanjaksolle. Toisaalta on tärkeää jatkuvasti peilata mittariston tavoitteita yrityksen strategiaan ja visioon ja tehdä tavoitteisiin ja tavoitearvoihin tarvittavia muutoksia, mikäli strategiaa muutetaan. Näin varmistutaan tavoitteiden sekä strategian yhtenäisestä linjasta myös pitkällä aikavälillä. (Järvenpää ym. 2001, 209 – 211.)

BSC:n hyödyt liittyvät strategisten projektien ja investointien arviointiin ja sitä voidaan käyttää myös kehityshankkeiden tarpeiden kartoittamisessa sekä budjetoinnissa. Kuitenkin tasapainotetun mittariston hyödyt kulmineituvat strategiseen oppimiseen, joka voidaan saavuttaa ainakin kolmesta näkökulmasta:

1. Strategian kannalta kriittisten menestystekijöiden kehityksestä
2. Syy-seuraus-oletusten paikkansapitävyydestä ja sillä tavoin koko strategian mielekkyydestä (syy-seuraus-oletuksilla tarkoitetaan tässä sitä, että tavoitteiden ja mittareiden välillä on oltava syy-seuraus-suhde)
3. syiden ja seurausten ajallisesta eroavaisuudesta.

Strategisen oppimisen lisäksi BSC:n hyötynä on, että se auttaa muuntamaan strategian toiminnaksi, se tukee resurssien parempaa kohdentamista, parantaa tiedonkulkua organisaatiossa ja kehittää ymmärtämistä ja mahdollistaa budjetoinnista luopumisen tai budjetoinnin keventämisen. Balanced Scorecardin hyötynä voidaan korostaa sen mahdollistamaa laajaa ja tulevaisuuteen suuntautuvaa keskustelua, joka tukee strategian kommunikointia, ohjausta ja muutosta. (Järvenpää ym. 2001, 211, 230.)

Koska tasapainotettu mittaristo on strategialähtöinen mittaristo, on yrityksen vision ja strategian täsmentämisen oltava avainasemassa. Ongelmia syntyy, mikäli yrityksen strategia on epäselvä tai siihen ei olla sitoutuneita ja organisaation tasoilla on erisuuntaisia intressejä. Määritettäessä kriittisiä menestystekijöitä ja mittareita ongelmia syntyy, mikäli mittaristo on ristiriidassa yrityksen strategisten tavoitteiden kanssa ja mikäli mittaristoon valitut mittarit eivät ole yhteensopivia ja tavoitteita tukevia. Lisäksi puutteellinen mittareiden välisten syy-seuraus-suhteiden arviointi

vaikuttaa negatiivisesti BSC:n hyödyntämiseen. Ongelmia syntyy, mikäli BSC:n implementointi organisaation kaikille tasoille on hoidettu huonosti, koska tällöin se aikaansaa puutteellista ymmärrystä koko henkilöstön keskuudessa. Määritettäessä mittareiden tavoitearvoja, ongelmia syntyy, mikäli tavoitetasot asetetaan liian korkealle tai matalalle ja toisaalta mikäli tuloksia ei suhteuteta mihinkään eli niiden vertailuperusta puuttuu. Koska BSC on jatkuvan kehittymisen työväline, syntyy ongelmia, mikäli mittaristoa ei ole luotu jatkuvaksi prosessiksi ja mikäli mittaristossa korostuvat liikaa lyhyen tähtäyksen tavoitteet, eikä huomio kiinnity prosessien vaiheiden ja koko arvoketjun näkökulmasta oikeisiin asioihin. (Järvenpää ym. 2001, 316 – 317.)

### 3.3.3 Markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmät

Yksi tärkeimmistä strategisen johtamisen osa-alueista on yrityksen nykyisten ja potentiaalisten markkinoiden analysointi. Tällöin huomion kohteena ovat asiakkaiden tarpeet ja kilpailijoiden toimenpiteet, joilla molemmilla on vaikutus strategiaan valintoihin ja yrityksen toiminnan ohjaamiseen. Markkinalähtöiselle ajattelutavalle on ominaista, että yrityksen toimiala määrittellään asiakkaiden tarpeiden näkökulmasta tuotelähtöisyyden sijaan ja toisaalta kilpailijoiden tunnistamisessa on omaksuttava myös omaa toimialaa laajempi näkemys kilpailusta. Tällä tarkoitetaan sitä, että kilpailua ei käydä ainoastaan oman toimialan toimijoiden kesken, vaan täysin erilaisten toimialojen kesken kilpaillaan esimerkiksi nuorison käytettävistä olevista käyttövaroista. (Järvenpää ym. 2001, 233.)

Markkinalähtöisen toimintatavan keskeisimpiä kulmakiviä ovat asiakkaiden syvälinen tunteminen ja kilpailijoiden strategioiden, vahvuuksien ja heikkouksien tunnistaminen. Taloushallinnon rooli markkinalähtöisen toimintatavan ohjauksessa näkyy seuraavilla osa-alueilla:

- asiakaslähtöisten arvojen ja toimintatapojen edistäminen
- asiakaslähtöisyyden kontrollointi
- kilpailijoiden analysointi. (Järvenpää ym. 2001, 283.)

Seuraavaksi tarkastellaan näitä osa-alueita tarkemmin erityisesti markkinalähtöisen toimintatavan menetelmien osalta.

### 3.3.3.1 Asiakkaan tavoite- ja elinkaarikustannusten laskenta, asiakashyötyjen kustannusanalyysi ja arvopohjainen hinnoittelu

Taloushallinnon keskeiset tehtävät asiakaslähtöisen toimintatavan ohjauksessa liittyvät asiakaslähtöisyyden edistämiseen ja asiakaskeskeisyyden kontrolloimiseen. Näistä asiakaslähtöisyyden edistäminen voidaan nähdä suhteellisen uutena taloushallinnon tehtävänä ja asiakaslähtöisyyden kontrolloiminen puolestaan taas hyvin perinteisenä taloushallinnon vastuualueena. Tässä kappaleessa tarkastellaan asiakaslähtöisyyden edistämisen tehtävä-alueita ja siihen käytettäviä taloushallinnon menetelmiä, joita ovat

- asiakkaan tavoite- tai elinkaarikustannusten laskenta
- asiakashyötyjen kustannusanalyysi
- arvopohjainen hinnoittelu.

Asiakaslähtöisten arvojen ja toimintatapojen edistäminen voidaan jakaa kahteen tasoon. Ensimmäinen taso on asiakkaan näkyväksi tekeminen ja asiakkaan roolin merkityksen korostaminen erilaisissa laskentajärjestelmissä esimerkiksi tavoitekustannuslaskennan, asiakkaiden elinkaarikustannusten laskennan ja asiakaspääomien laskennan näkökulmista. Toinen taso on asiakkaiden tarpeiden parempi tyydyttäminen erilaisten laskentatekniikoiden avulla. (Järvenpää ym. 2001, 239.)

Kappaleessa 3.3.2 tarkasteltiin strategisen ohjauksen menetelmiä, jotka soveltuvat myös asiakaslähtöisen toimintatavan edistämässä käytettäviksi. Näitä laskentamenetelmiä ovat esimerkiksi kappaleessa 3.3.1.3 esitetyt strategisia tuotepäätöksiä tukevat tavoitekustannuslaskenta ja elinkaarikustannuslaskenta sekä kappaleessa 3.3.1.2 esitetty toimintolaskenta.

Asiakashyötyjen kustannusanalyysi lähtee siitä strategisesta lähtökohdasta, että kaikkien toimintojen ja resurssien täytyisi tuottaa asiakkaalle jotakin tunnistettavissa olevaa hyötyä, josta hän on valmis maksamaan. Jos asiaa lähestytään

kilpailunäkökulmasta, on hyötyjen oltava riittäviä, jotta vanhat asiakkaat voidaan säilyttää tai uusia voidaan hankkia, ottaen huomioon kilpailijoiden kustannukset, laatu, palvelu, aika ja muut kilpailutekijät. Toiminnan kokonaiskannattavuuden näkökulmasta katsottuna on kuitenkin välttämätöntä, että tuotteiden ja palvelujen asiakkaalle tarjoamat hyödyt ylittävät niiden luomisesta aiheutuneet kustannukset. Asiakashyötyjen kustannusanalyysi huomioikin sekä kilpailunäkökulman että toiminnan kokonaiskannattavuuden näkökulman selvittämällä asiakkaan saamat hyödyt ja niiden tuottamiseen tarvittavat kustannukset. Tätä menetelmää voidaan käyttää myös arvopohjaisen hinnoittelun pohjana. Arvopohjainen hinnoittelu edellyttää asiakkaan kokeman hyödyn huolellista analysointia, koska eri asiakkaat arvottavat tuoteominaisuudet hyvinkin eri tavalla. Tämän vuoksi hinnoittelu pyritään tekemään asiakaskohtaisesti, huomioimalla yksilöllinen hyöty juuri asiakkaan soveltamalla tavalla. Webster (1991) jakaa arvopohjaisen hinnoitteluprosessin neljään eri vaiheeseen, joita ovat:

1. tuotteen käyttötilanteen määrittäminen asiakkaan näkökulmasta
2. kyseisessä käyttötilanteessa asiakkaalle hyötyä tuottavien tekijöiden määrittäminen ja analysoiminen
3. tuotteen käytöstä asiakkaalle aiheutuvien kustannusten selvittäminen ja analysoiminen
4. kyseisten tilannesidonnaisten kustannusten ja hyötyjen suhteen määrittäminen.

(Järvenpää ym. 2001, 240 – 242.)

### 3.3.3.2 Asiakaskannattavuuslaskenta ja asiakkaan liiketoiminta-analyysi

Tässä kappaleessa tarkastellaan toista taloushallinnon asiakaslähtöiseen toimintatavan ohjaukseen liittyvää tehtävää eli asiakaslähtöisyyden kontrollointia ja siihen käytettäviä menetelmiä, joita ovat

- asiakaskannattavuuslaskenta
- asiakkaan liiketoiminta-analyysi.

Järvenpään ym. (2001, 237, 246) mukaan taloushallinto auttaa yrityksen asiakaslähtöisen toimintakulttuurin muodostamisessa sekä tarjoaa työvälineitä, joiden avulla asiakasnäkökulma voidaan paremmin huomioida. *Asiakkaiden ja*

*asiakasryhmien kannattavuuden seuranta* on yksi keskeisin asiakaslähtöisyyden teema-alue. Asiakaskannattavuuslaskelmia voidaan tarkastella sekä strategisesta että operatiivisesta näkökulmasta. Strateginen ulottuvuus asiakaskannattavuuslaskelmiin liitetään silloin kun laskelmia käytetään markkinoiden segmentoinnissa ja sitä kautta keskittymisstrategioiden lähtökohtana. Lisäksi kannattamattomiin asiakkaisiin liittyviin toimenpiteisiin yhdistyy strateginen näkökulma. Operatiivinen ulottuvuus asiakaskannattavuuslaskelmissa puolestaan liittyy esimerkiksi toimintolaskelmiin perustuviin asiakaskannattavuusanalyysihin, joiden tavoitteena on analysoida asiakkuuteen liittyviä kustannuksia toiminnoittain.

Länsiluoto (2007, 39 - 40) painottaa asiakaskohtaisen kannattavuuden selvittämisen merkitystä, sillä yritys ei menesty pitkällä aikavälillä pelkkien tyytyväisten ja uskollisten asiakkaiden avulla. Asiakaskohtaiset kannattavuuslaskelmat käsittävät sekä asiakaskohtaiset tuotot että asiakkaan palvelemiseen uhratut kustannukset. Asiakaskohtaiset tuotot selvitetään yleensä myyntimäärien ja – hintojen tulona mutta ne voivat olla myös ei-rahamääräisiä kuten esimerkiksi asiakkaan innovaatiot tuotesuunnittelussa, asiakkaan referenssiarvo uusia asiakkuuksia hankittaessa tai asiakkaan oma toiminta uusien asiakkaiden hankkimiseksi. Asiakaskohtaisten kustannusten selvittäminen vaatii kehittyntä tuotekustannus- ja asiakaskohtaista laskentaa.

Asiakaskannattavuutta voidaan mitata jo hyvin yksinkertaisen tuotekustannuslaskentajärjestelmän pohjalta. Laskelma perustuu tällöin myyntituottojen ja myydyistä tuotteista aiheutuneiden muuttuvien kustannusten sekä asiakkaalle välittömästi kohdistettavissa olevien kustannusten, kuten kuljetus- tai markkinointikustannusten erotukseen. Tarkempi analysoiminen on kuitenkin tarpeen, mikäli halutaan kehittää toimintaa pitemmällä tähtäimellä. Toimintolaskenta tarjoaakin hyvän pohjan asiakaskannattavuusanalyysille. (Järvenpää ym. 2001, 247.) Toimintolaskennan soveltaminen asiakaskannattavuuslaskelmissa auttaa ratkaisevalla tavalla parantamaan asiakaskannattavuustietojen tarkkuutta, mutta laskelmiin liittyy kuitenkin Järvenpään ym. (2001, 252) mukaan sudenkuoppa, joka on tärkeää tiedostaa analysoitaessa laskelmien antamia tuloksia. Ongelma liittyy laskelmien täyskattaisuuteen eli toisin sanoen suurin osa kustannuksista on luonteeltaan kiinteitä eli ne eivät riipu suoranaisesti asiakkaiden määrästä. Jos kiinteät kustannukset on kohdistettu asiakkaille, on muistettava, että kustannukset eivät häviä,

vaikka kannattamattomista asiakkaista luovuttaisiinkin. Tällöin käy niin, että kiinteät kustannukset jaetaan jäljelle jäävien asiakkaiden kesken ja tästä on seurauksena uusia kannattamattomia asiakkaita. Toisaalta on huomattava myös se, että uusien asiakkaiden hankkiminen on kallista ja etenkin asiakkuuden alkuvaiheessa kustannukset ovat yleensä suurimmillaan. Lisäksi uuden asiakkaan tuotot saattavat jäädä alussa alhaisiksi aggressiivisen hinnoittelun vuoksi. Toisaalta kannattamattomilla asiakkailla saattaa olla yritykselle myös toisenlaista arvoa kuten referenssiarvoa, osaamisarvoa, jota yrityksellä itsellään ei ole tai strategista arvoa, jonka avulla voidaan hankkia kilpailijatietoa.

Länsiluoto (2007, 41) toteaa, että asiakaskannattavuuden parantamisesta ei saisi tulla yrityksessä itsetarkoitus hintojen nostamisen kautta. Hintojen nostaminen on helppo keino asiakaskohtaisen kannattavuuden parantamiseen, mutta sillä voidaan vaikuttaa negatiivisesti asiakaskohtaiseen tyytyväisyyteen ja uskollisuuteen, joilla kaikilla on ilmeinen yhteys toisiinsa.

*Asiakkaan liiketoiminta-analyysillä on tärkeä rooli asiakaslähtöisyyden kontrolloimisessa. Niiden lähtökohtana ovat arviot markkinoiden koosta ja kasvuvauhdista ja arviot asiakasyrityksen todennäköisestä markkinaosuudesta. Toisinaan yksittäisillä asiakassuhteilla saattaa olla ratkaiseva rooli koko yrityksen tulevaisuuden kannalta ja esimerkiksi alihankintaa harjoittavissa yrityksissä on saatettu ottaa suuriakin riskejä, toiminnan keskittyessä pelkästään yhden tai muutaman merkittävän asiakkaan palvelemiseen. (Järvenpää ym. 2001, 258 – 259.)*

### 3.3.3.3 Kilpailijoiden strategia-analyysit, kustannusrakenne- ja arvoketjuanalyysit sekä suorituksen mittaaminen ja arviointi

Kilpailijoiden toiminnan analysoiminen ja ennakoiminen kuuluvat strategisen johdon laskentatoimen perustehtäviin markkinalähtöisen toimintatavan ohjauksessa. Kiinnostus kilpailijoiden strategioiden analysoimiseen on viime vuosina kasvanut, mutta kilpailijoita koskevat tutkimukset ovat silti vähemmän painotettuja kuin asiakkaisiin liittyvät tutkimukset. Kilpailijoiden toimintaan liittyvää tietoa voidaan kerätä talon sisältä muilta osastoilta, toisilta kilpailijoilta, yhteisiltä asiakkailta ja toimittajilta, tilinpäätöstiedoista, lehtitiedoista, kilpailijoiden tuotteiden fyysisellä

analysoinnilla, yhteisiltä rahoittajilta, entisiltä työntekijöiltä, julkisista lähteistä kuten tilastoista, toimiala-asiantuntijoilta, konsulteilta, kauppayhdistyksiltä jne. Taloushallinnon rooli kilpailijoiden toiminnan analysoimisessa voi liittyä markkinointihenkilöstön kanssa yhteistyössä tehtävän kilpailijoihin liittyvän tiedon keräämiseen ja analysoimiseen. Seuraavaksi tarkastellaan kilpailijoiden tutkimiseen käytettäviä menetelmiä kolmesta eri näkökulmasta. Ensin keskitytään tarkastelemaan strategia-analyysijä, joiden avulla kartoitetaan ja arvioidaan nykyisten ja potentiaalisten kilpailijoiden liiketoimintastrategioita. Seuraavaksi tarkastellaan kilpailijoiden kustannusrakenne- ja arvoketjuanalyysiä ja lopuksi kilpailijoiden suorituskyvyn mittaamista ja arvioimista esimerkiksi benchmarkingin avulla. (Järvenpää ym. 2001, 266 – 267.)

*Kilpailijoiden strategia-analyysin* lähtökohtana on kilpailijoiden määrittely. Tärkeintä on määritellä kolme kilpailijaryhmää, joita ovat: samalla toimialalla kilpailevat pääkilpailijat, tulevaisuuden potentiaaliset kilpailijat ja ulkomaiset kilpailijat. Kilpailijoiden määrittämisen jälkeen lähdetään tarkastelemaan ja havainnoimaan kilpailijoiden strategioita kiinnittäen huomiota siihen millaisia strategioita kilpailijat toteuttavat, miten sidoksissa kilpailijat ovat nykyisiin strategioihinsa ja millaisia ovat kilpailijoiden strategiset liittoumat. (Järvenpää ym. 2001, 267 – 268.)

Porter (1993, 57 - 64) jakaa kilpailustrategiat kolmeen perusstrategiaan: kustannusjohtajuuteen, tuotteiden differointiin ja keskittymiseen. Kustannusjohtajuus tarkoittaa kykyä tuottaa tuotteita ja palveluita markkinoille kilpailijoita alhaisemmilla kustannuksilla. Tuotteiden differointi tarkoittaa kykyä kehittää tuotteita ja palveluita, jotka tarjoavat asiakkaille näiden arvostamia yksilöllisiä ominaisuuksia ja jotka tyydyttävät asiakkaiden tarpeet kilpailijoita paremmin. Keskittyminen tarkoittaa toiminnan kohdentamista kapealle markkinoiden segmentille, jolla oma osaaminen on kilpailijoita parempi. Porterin jaottelun mukaisesti voidaan asemoida kilpailijat ja havaita mahdollisia hyödyntämättömiä strategisia suuntautumismahdollisuuksia (Järvenpää ym. 2001, 268). Toinen käyttökelpoinen analysointiväline on SWOT - analyysi, jonka avulla tarkastellaan kilpailijoiden sisäisiä vahvuuksia ja heikkouksia sekä ympäristön tuomia mahdollisuuksia ja uhkia (Järvenpää ym. 2001, 270).

Aakerin (1992, 69) mukaan strategisen kilpailija-analyysin kohteita ovat: kilpailijoiden kustannusrakenne, vahvuudet ja heikkoudet, koko, kasvu ja



kannattavuus, tavoitteet ja oletukset, nykyiset ja aikaisemmat strategiat, organisaatio ja kulttuuri sekä markkinoilta poistumisen esteet, joita ovat esimerkiksi toimialaspesifi käyttöomaisuus, pitkäaikaiset kustannussitoumukset ja yhteistyösopimukset, lainsäädännölliset ja sosiaaliset esteet sekä johdon henkilökohtainen sitoumus ja mieltymys toimialaa kohtaan. (Järvenpää ym. 2001, 270 – 271.)

*Kilpailijoiden kustannusrakenteen ja arvoketjun analyysissä* voidaan tarkastella kustannuslaskennan peruskäsitteitä, joista esimerkiksi muuttuvien ja kiinteiden kustannusten suhteelliset osuudet antavat paljon tietoa kilpailijoiden mahdollisuuksista sopeuttaa toimintaansa lyhyellä ja pitkällä aikavälillä. Perinteinen katetuottoanalyysi toimii työkaluna kilpailijoiden kannattavuuden arvioinnissa esimerkiksi hinnoissa, kysynnässä yms. tekijöissä mahdollisesti tapahtuvien muutosten vaikutukset huomioiden. Kappaleessa 3.3.1 tarkasteltiin strategisen kustannusjohtamisen menetelmiä ja koko arvoketjun kattavaa kustannusanalyysii puolestaan kappaleessa 3.3.1.1. *Arvoketjuanalyysii* voidaan soveltaa siis kilpailijoiden analysoimiseen, jolloin antoisinta olisi päästä arvioimaan kilpailijan koko arvoketjua ja sen sisällä tapahtuvaa arvonmuodostumista. (Järvenpää ym. 2001, 272 – 273.)

*Kilpailijoiden suorituksen mittaamista ja arviointia* voidaan toteuttaa benchmarkingia hyödyntäen. Esim. Camp (1989) määrittelee benchmarkingin jatkuvaksi prosessiksi, jossa yritys vertaa tuotteitaan, palveluitaan tai toimintojaan ja toimintatapojaan joko oman organisaation sisäiseen, kilpailijoiden tai eri toimialan ns. parhaaseen suoritustasoon. Tällä tavoin pyritään löytämään yksityiskohtaisia eroja selittäviä mittareita ja etsimään ns. parhaita käytäntöjä. (Järvenpää ym. 2001, 279 – 280.)

### 3.4 Strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden haasteet

Strategisen johtamisen muuttuminen entistä intensiivisemmäksi ja sen sitoutuminen yhä voimakkaammin yrityksen infrastruktuuriin sekä tietojärjestelmien että vuorovaikutteisten johtamisjärjestelmien osalta, vaaditaan strategiselta johdon laskentatoimelta tähän kehitykseen liittyvää tukea. Käytännössä strategiselta johdon laskentatoimelta vaaditaan tulevaisuudessa toisaalta laskentatoimen asianmukaista organisointia, joka huomioi henkilöstön yleisen tietämyksen strategisista asioista ja

toisaalta monipuolisia teknisiä työvälineitä, jotka vastaavat kasvaviin vaatimuksiin. (Puolamäki 2007, 261 - 262.) Monipuoliset tekniset työvälineet voidaan toisaalta ymmärtää fyysisten tieto- ja ohjausjärjestelmien lisäksi myös Järvenpään ym. (2001, 58 – 59) mainitsemilla uusien laskentainnovaatioiden omaksumisella ja hyödyntämisellä.

Strategisen johdon laskentatoimen keskeisimpänä tulevaisuuden haasteena on taloudellisen tiedon tuottaminen ja analysoiminen strategisten päätösten ja strategiaprosessien tueksi. Tulevaisuudessa taloushallinnon on pystyttävä kyseenalaistamaan ja haastamaan strategisia valintoja ja arvioimaan tehtyjä linjauksia kriittisesti. Strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden haasteet ja kehittämistrendit voidaan tiivistää kuuteen kohtaan seuraavasti:

1. Tulevaisuusorientaation voimistuminen
2. Yrityksen ulkoympäristön analysointi
3. Kokonaisvaltainen talousjohtaminen
4. Verkostoituvan liiketoiminnan tukeminen
5. Taloushallinto-organisaation uudistaminen
6. Tietojohtaminen ja henkisen pääoman hallinta.

(Partanen 2007, 394 – 400.)

Tulevaisuuteen liittyvä ennakoimattomuus vaatii taloushallinnon henkilöstöltä ajattelutavan muutosta. Taloushallinto joutuu käyttämään subjektiivista, arvionvaraista tietoa ja ennakoimaan liiketoimintaympäristön muutoksia, talouden kokonaiskehitystä, valuuttakurssien ja korkojen vaihtelua sekä osakemarkkinoiden kokonaiskehitystä tukeakseen strategista päätöksentekoa. *Tulevaisuusorientaation voimistuminen* edellyttää erityisesti uusien työvälineiden tehokkaampaa käyttöä. Tavoitekustannuslaskenta, elinkaarikustannuslaskenta ja rullaava ennustaminen ovat tähän tarkoitukseen sopivia menetelmiä. (Partanen 2007, 394 – 395.)

Tulevaisuudessa taloushallinto suuntautuu entistä enemmän *yrityksen ulkoympäristön analysointiin*. Kilpailija-analyysien avulla saatavat tiedot kilpailijoiden strategioista ja keskeisistä tunnusluvuista tukevat yrityksen strategista suunnittelua antamalla kuvan kilpailijoiden valitseman ja tavoitteleman aseman vahvuuksista, heikkouksista, uhkista ja mahdollisuuksista. Yhdistämällä näihin tietoihin monipuolisen toimialan

kehitystrendeihin liittyvän tiedon, voidaan analysoida oman toimialan kehitystrendejä ja oman yrityksen menestymisen edellytyksiä ja haasteita. Yrityksen ulkoympäristön analysointi ulottuu myös asiakkaisiin asiakaskannattavuuslaskennan ja asiakassuhteiden kehittämismallinnuksen (CRM -hankkeiden) muodossa. (Partanen 2007, 396 – 397.)

*Kokonaisvaltainen talousjohtaminen* edellyttää taloushallinnon työvälineiden ja talousviestinnän kattavaa kytkeytymistä eri ohjaustasoihin. Sen haasteena onkin yrityksen tulosjohtamisen kehittäminen siten, että ohjausjärjestelmä on integroitu kokonaisuus. (Partanen 2007, 398.)

*Liiketoiminnan verkostoituminen* vaatii taloushallinnolta organisaatorajat ylittävän arvoketjupohjaisen kustannuslaskennan kehittämistä, kumppanuus osapuolten kustannusrakenteen osittain tai kokonaan avaavien avointen kirjojen laskentamallien käyttöä ja verkoston suorituksen johtamista (Partanen 2007, 398).

*Taloushallinto-organisaation uudistamisessa* korostuu controllerin roolimuuos sekä taloushallinnon organisointi eli perustoimintojen keskittäminen palvelukeskuksiin ja controllereiden sijoittaminen liiketoimintaorganisaatioihin. Tulevaisuuden controllerilta edellytetään vankkaa liiketoimintaosaamista, analyyttistä ongelmanratkaisukykyä, kommunikointi- ja ihmissuhdetaitoja sekä kykyä ymmärtää johdon tietotarpeita. (Partanen 2007, 399.) Controllereiden roolina tulevaisuudessa on osallistua entistä enemmän yrityksen liiketoimintaan liittyvään päätöksentekoon ja heiltä odotetaan tukea strategiseen johtamiseen liittyvissä asioissa. Roolimuutos edellyttää taloushallinnon asiantuntijoilta strategisten asioiden kokonaisnäkemystä sekä entistä syvällisempää tietämystä liiketoimintaan, tuotteisiin, tuotantoprosesseihin sekä toimintavaihtoehtoihin liittyvistä asioista. Taloushallinnon osaamisen kehittämistä vaaditaan mm. seuraavien haasteiden näkökulmasta:

- kansainvälistyminen
- lisääntynyt sidosryhmien välinen yhteistyö
- omistajalähtöisyyden merkityksen kasvaminen
- kustannustietoisuuden lisääntyminen
- strategiatietoisuuden lisääntyminen.

Kansainvälistymiseen liittyvä osaamisen kehittäminen näkyy erityisesti kansainvälisissä suuryrityksissä US Gaapin ja IAS:n tilinpäätösperiaatteiden hallinnan myötä, eri kulttuurien tuntemuksen myötä ja kielitaidon kehittämisen myötä. Lisääntynyt yhteistyö yrityksen eri sidosryhmien kanssa ja kasvanut mielenkiinto esimerkiksi toimittajien, asiakkaiden ja eri jakeluteiden kannattavuuteen liittyvissä asioissa vaatii taloushallinnolta myös kehittymistä. Omistajalähtöisyyden merkitys eli taloudellisen lisäarvon tuottaminen omistajille edellyttää taloudellisen tiedottamisen lisäksi tietämystä tärkeimpien omistajien tavoitteista ja omistajalähtöisten tunnuslukujen (esim. EVA) ja palkkiojärjestelmien (optiot) hallitsemista. Kustannustietoisuus organisaatioissa on lisääntynyt ja taloushallinnolta vaaditaan enemmän informaatiota kustannuksista, jota päätöksentekijät voivat hyödyntää. Lisäksi strategiatietoisuuden lisääntyminen vaatii taloushallinnon asiantuntijoilta tukea strategian muodostamisessa, toteuttamisessa, arvioinnissa ja täsmentämisessä. (Järvenpää ym. 2001, 55, 320 - 321.)

*Tietojohtamisella ja henkisen pääoman hallinnalla* tarkoitetaan taloushallinnon näkökulmasta tiedon avoimen virtaamisen edistämistä organisaation eri osiin ja avainhenkilöille. Tietojohtamisella pyritään vaikuttamaan organisaation avainhenkilöiden toimintaan ja käsityksiin ja parhaimmillaan tämä johtaa organisaation henkisen pääoman kasvamiseen. (Partanen 2007, 399.)

Taloushallinnon tekniset työvälineet käsittävät erilaisia tietojärjestelmiä, tiedon käsittelytekniikoita ja vuorovaikutuksen muotoja. Taloushallinnon asiantuntijoiden edellytetäänkin tuntevan uusimmat menetelmät, joiden avulla strategiatyötä voidaan tukea. Toimintaympäristön nopeat muutokset ovat lisänneet yritysten halua ja tarvetta ottaa käyttöön uusia ohjausvälineitä ja haasteena on usein valtavien tietomäärien muuttaminen informaatioksi, joka on olennaista yrityksen päätöksenteon kannalta. Tämä edellyttää osaamista ja tietoa, jotta teknisistä työvälineistä voidaan valita juuri ne, jotka mahdollistavat nimenomaan tarvittavien toimenpiteiden aikaansaamisen. (Puolamäki 2007, 262.)

Yrityksen laskentamenetelmien täytyy linkittyä yrityksen strategiaan ja niitä käyttöönotettaessa on keskeistä niiden soveltuvuus yrityksen käyttötarkoituksiin sekä niistä saatava tuki, joka mahdollistaa strategisten tavoitteiden saavuttamisen. Erityisen tärkeää on menetelmän ja strategian yhteensopivuus, koska ilman sitä menetelmästä

saatava hyöty on vain rajallinen eikä se edesauta kilpailuetua tuottavan strategian muodostumista. (Järvenpää ym. 2001, 50.)

Järvenpää ym. (2001, 285 – 297) käyttävät laskentamenetelmistä nimitystä ”laskentainnovaatio” korostaen niihin liittyvää uuden oppimista ja toimintatapojen muutosta. Laskentainnovaatioon liittyy myös sen aidosti lisäarvoa tuottava strateginen rooli, jota voidaan kuvata laskentatapana, -järjestelmänä, ajattelu- tai toimintatapana.

Seuraava kappale on opinnäytetyön empiirinen osa, jonka yhtenä tavoitteena on tarkastella pohjoissavolaisten yritysten strategisten valintojen ja toimintaympäristöön liittyvien tekijöiden vaikutusta strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen. Strategisen johdon laskentatoimen menetelmillä tarkoitetaan tässä opinnäytetyön empiirisessä osassa nimenomaan Järvenpään ym. (2001, 285) mukaista lähestymistä, jossa menetelmällä tarkoitetaan toisaalta laskentatapaa tai laskentajärjestelmää ja toisaalta ajattelu- tai toimintatapaa. Keskeistä on, että strategisen johdon laskentatoimen menetelmistä puhuttaessa korostetaan yrityksen tapaa toimia, ajatella ja toteuttaa päätöksentekoa tukevaa laskentaa.

## 4 STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMIEN HYÖDYNTÄMINEN JA TULEVAISUUDEN HAASTEET POHJOISSAVOLAISSA YRITYKSISSÄ

### 4.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Opinnäytetyö rakentuu toisiaan tukevista teoreettisesta osasta ja empiirisestä osasta. Teoreettisena tavoitteena on tarkastella yrityksen strategian lähtökohtia ja strategisia valintoja sekä toimintaympäristön strategiselle johtamiselle asettamia haasteita. Toisena teoreettisena tavoitteena on tutkia strategista johtamista ja analysoida sitä tukevia strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Empiirisenä tavoitteena on kuvata strategisen johdon laskentatoimen nykytilaa ja tulevaisuuden kehittämishaasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä. Toisena empiirisenä tavoitteena on tarkastella pohjoissavolaisten yritysten strategisten valintojen ja toimintaympäristöön liittyvien tekijöiden vaikutusta strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen.

Opinnäytetyön tutkimuskysymykset voidaan määritellä seuraavasti:

1. Mitä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä pohjoissavolaisissa yrityksissä käytetään?
2. Miten yritysten strategiset valinnat ja toimintaympäristöön liittyvät tekijät ovat vaikuttaneet käytettävien menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen?
3. Mitä tulevaisuuden kehittämistarpeita ja -haasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä on strategisille johdon laskentatoimen menetelmille?

## 4.2 Tutkimuksen metodologia ja toteutus

### 4.2.1 Tutkimusote

Kasanen, Lukka ja Siitonen (1991) jakavat liiketaloustieteen tutkimusotteet viiteen luokkaan (ks. kuvio 3), joissa jaottelu perustuu toisaalta tutkimuksen teoreettisuuteen tai empiirisuuteen ja toisaalta deskriptiivisuuteen tai normatiivisuuteen. Teoreettinen tutkimus pohjautuu ajattelun ja päättelyn metodeihin, vaikka siinä voidaankin hyödyntää välillisesti myös empiiristä aineistoa. Empiirisessä tutkimuksessa tutkimusaineisto hankitaan kentältä. Deskriptiivinen tutkimus on luonteeltaan kuvailevaa, selittävää tai ennustavaa. Normatiivisuudessa puolestaan korostuu eksplisiittisen tiedon tavoittelu. (Lukka 1991, 167.)

	Teoreettinen	Empiirinen
Deskriptiivinen	Käsiteanalyttinen tutkimusote	Nomoteettinen tutkimusote
Normatiivinen	Päätöksenteko-metodologinen tutkimusote	Toiminta-analyttinen tutkimusote Konstruktiiivinen tutkimusote

KUVIO 3. Liiketaloustieteen tutkimusotteet (Kasanen, Lukka & Siitonen 1991)

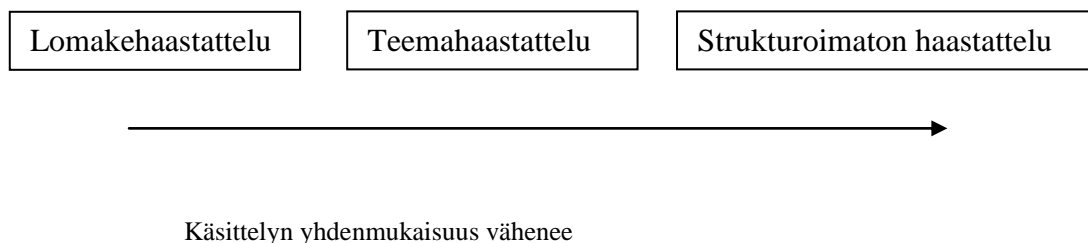
Tämä tutkimus tehtiin toiminta-analyttisellä tutkimusotteella, jolla Mäkisen (1980, 46) mukaan pyritään muutamien empirian kohdeyksiköiden kautta ymmärtämään ja tulkitsemaan tutkittavaa ilmiötä. Toiminta-analyttisessä tutkimuksessa tutkijan ei oleteta omistavan parasta tietoa asiasta vaan hän tukeutuu teoriaan ratkaisua etsiessään. Lukka (1991, 178) toteaaakin toiminta-analyttisen tutkimusotteen olevan eräänlainen teorian ja empirian vuoropuhelu.

Tutkimus on luonteeltaan laadullinen, joka pyrkii todellisen elämän ja tutkimuskohteen kuvaamiseen mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Laadullisessa tutkimuksessa korostuvat tutkijan omat havainnot sekä laadulliset menetelmät, jotka nostavat esiin tutkittavien näkökulman. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2002, 155.) Laadullinen tutkimus ei pyri tilastollisiin yleistyksiin vaan pyrkii kuvaamaan jotakin

tapahtumaa, ymmärtämään tiettyä toimintaa tai antamaan teoreettisesti mielekkään tulkinnan tutkittavasta ilmiöstä (Eskola & Suoranta 1998, 61). Laadullisen tutkimuksen lähtökohdat liitetään hermeneutiikkaan, fenomenologiaan ja analyyttiseen kielifilosofiaan. Laadullisen tutkimuksen perinteet eivät noudattele tieteenfilosofisia rajalinjoja ja vaikutteita siihen onkin otettu monelta suunnalta. (Eskola & Suoranta 1998, 25 – 26.)

#### 4.2.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmänä käytettiin haastattelua. Haastattelu on eräänlaista keskustelua, joka tapahtuu tutkijan aloitteesta ja on hänen johdattelemaansa. Erityyppisillä haastatteluilla tavoitetaan erilaista tietoa, joten on tärkeää löytää haastattelutyyppi, jonka avulla saadaan vastaus tutkimusongelmaan. (Eskola & Suoranta 1998, 86 – 87.) Hirsjärvi ja Hurme (2008, 43 – 48) esittävät kolme tutkimushaastattelun lajia, jotka eroavat toisistaan sen mukaan miten kiinteästi haastattelukysymykset on muotoiltu ja mikä on haastattelijan osuus haastattelutilanteen jäsentämisessä (ks. kuvio 4).



KUVIO 4. *Tutkimushaastattelun lajit (Hirsjärvi & Hurme 2008, 44)*

Lomakehaastattelu on haastattelulajeista käytetyin ja siinä haastattelu tapahtuu lomakkeen mukaan. Haastattelulomakkeen kysymysten muoto ja esittämisjärjestys on ennalta täysin määrätty (ks. esim. Robson 1995) ja toisaalta oletetaan, että kysymyksillä on sama merkitys kaikille haastateltaville. Strukturoimaton haastattelu on lomakehaastattelun vastakohta ja siitä voidaan käyttää myös nimitystä avoin haastattelu, kliininen haastattelu, syvähaastattelu, asiakaskeskeinen haastattelu ja keskustelunomainen haastattelu (Seidman 1991; Spradley 1979). Strukturoimaton haastattelu on keskustelunomainen tilanne, jossa haastateltavan edellinen vastaus saa aikaan seuraavan kysymyksen. Teemahaastattelussa haastattelu pohjautuu ennalta



määrättyihin teemoihin, joista keskustellaan. Teemahaastattelu on keskustelunomaisen luonteensa mukaan lähempänä strukturoimatonta haastattelua, mutta kaikille haastateltaville samojen teema-alueiden perusteella se on toisaalta puolistrukturoitu menetelmä. Teemahaastattelun eteneminen tiettyjen keskeisten teemojen varassa vapauttaa pääosin haastattelun tutkijan näkökulmasta ja mahdollistaa haastateltavien äänen kuulumisen. Teemahaastattelu korostaa ihmisten tulkintoja asioista ja heidän asioille antamiaan merkityksiä sekä sitä, että merkitykset syntyvät vuorovaikutuksen seurauksena. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 43 – 48.)

Tämä tutkimus toteutettiin käyttäen teemahaastattelua. Haastattelua ohjaavat viitekehyksen ja tutkimuskysymysten kannalta keskeisimmät teemat, mutta koska toisaalta tavoitteena on saada haastateltavien oma ääni kuuluville, ei haastattelua haluttu toteuttaa liian strukturoituna.

#### 4.2.3 Teemahaastatteluun osallistuneet yritykset

Teemahaastatteluun osallistui yhteensä kuusi pohjoissavolaista yritystä. Haastateltavien yritysten valinta toteutettiin harkinnanvaraisesti ja tärkeimpänä valintakriteerinä oli yrityksen koko. Tällä tavoin haluttiin varmistaa, että haastatteluun osallistunut yritys on riittävän suuri, jotta voitiin olettaa yrityksessä toteutettavan haastattelussa tarkoitettua laskentaa. Haastatteluun valitut yritykset edustavat erilaisia toimialoja ja niistä suurin osa eli neljä on valmistusyritystä. Kaksi yritystä on palveluyrityksiä ja yksi harjoittaa tukkukauppaa. Yritysten toimialaa tai sitä ovatko yritykset valmistus-, palvelu- tai tukkukauppa yrityksiä ei käytetty valintaperusteena harkinnanvaraisessa otannassa. Anonymiteetin säilyttämiseksi yritysten päätoimialoja ja numeerisia tietoja ei esitetä tarkasti. Haastatteluun osallistuneiden yritysten liikevaihto vaihtelee 50 – 250 miljoonan euron välillä. Taulukosta 1 nähdään, että liikevaihdoltaan 50 – 100 miljoonan euron yrityksiä haastatteluun osallistui kolme. Yrityksistä kahden liikevaihto on 100 – 200 milj. € ja suurimman yrityksen liikevaihto asettuu välille 200 – 250 miljoonaa euroa.

TAULUKKO 1. *Haastatteluun osallistuneiden yritysten liikevaihto*

<u>Liikevaihto milj. €</u>			
<b>Yritys</b>	<b>50 - 100</b>	<b>100 - 200</b>	<b>200 - 250</b>
Yritys A		X	
Yritys B	X		
Yritys C	X		
Yritys D	X		
Yritys E			X
Yritys F		X	

Haastatteluun osallistuneiden yritysten henkilöstömäärässä on suuria eroja ja henkilöstömäärät vaihtelevat 50 – 2300 henkilön välillä. Kolmessa yrityksessä henkilöstöä on 50 – 200 henkilöä. Kahden yrityksen henkilöstömäärä on 700 – 1000 henkilöä ja suurimmassa yrityksessä työskentelee 2000 – 2300 henkilöä. (Ks. taulukko 2.)

TAULUKKO 2. *Haastatteluun osallistuneiden yritysten henkilöstömäärä*

<u>Henkilöstömäärä</u>			
<b>Yritys</b>	<b>50 - 200</b>	<b>700 - 1000</b>	<b>2000 - 2300</b>
Yritys A		X	
Yritys B	X		
Yritys C	X		
Yritys D	X		
Yritys E			X
Yritys F		X	

Haastatteluun osallistuneiden yritysten strategisia tavoitteita tarkastellaan taulukossa 3 esitetyn luokittelun mukaisesti. Luokittelu pohjautuu Kamenskyn (2000, 187 – 196) ja (2008, 229 – 230) esittämään jaotteluun strategisista tavoitteista.

TAULUKKO 3. Haastatteluun osallistuneiden yritysten strategiset tavoitteet

Yritys	Luokka 1 Ulkoinen tehokkuus	Luokka 2 Sisäinen tehokkuus	Luokka 3 Talous	Strateginen tavoite
Yritys A			X	kannattava kasvu, kansainvälistyminen
Yritys B	X			kumppanuussuhteen ylläpitäminen asiakkaiden kanssa
Yritys C	X	X		laatu, knowhow, asiakaslähtöisyys, voimakas kasvu; omalla alalla maailman johtava
Yritys D			X	aggressiivinen kasvu
Yritys E	X		X	kotimaisuus, tuloksellisuus, asiakaslähtöisyys
Yritys F		X		laatu kaikilla toiminnan osa-alueilla, kustannustehokkuus

Haastatteluun osallistuneiden yritysten strategiset valinnat on luokiteltu Kamenskyn (2008, 240) jaottelun mukaisesti, jossa valinnat liittyvät asiakkaiden tarpeisiin, kilpailuun sekä osaamiseen ja resursseihin. Luokittelua on täydennetty Hannuksen ym. (1999, 16 – 17) esittämällä tehostamisstrategialla. Yritysten strategisia valintoja kuvataan taulukossa 4.

TAULUKKO 4. Haastatteluun osallistuneiden yritysten strategiset valinnat

	Luokka 1 Asiakkaiden tarpeet	Luokka 2 Kilpailu		Luokka 3 Osaaminen ja resurssit	Luokka 4 Tehostaminen	Strateginen valinta
Yritys	Asiakas- lähtöisyys	Kustannus- tehokkuus- lähtöisyys	Fokus- lähtöisyys	Tuote- ja teknologia- lähtöisyys	Yritysosotot	
Yritys A			X		X	yritysosotot, keskittyminen tiettyyn palveluvalikoimaan
Yritys B		X				kustannusjohtajuus ja tehokkuuden maksimoiminen
Yritys C	X			X		asiakaslähtöisyys, laadun ja knowhown maksimoiminen
Yritys D				X	X	uusien tuotteiden kehittäminen, uusien markkinoiden valtaaminen, yritysosotot
Yritys E		X				kustannusjohtajuus
Yritys F				X		laadun maksimoiminen

*Yritys A*

Yritys A on palvelualan yritys, jonka asiakkaita ovat toiset yritykset. Yritys A on konsernin emoyritys ja se on haastatteluun osallistuneista yrityksistä liikevaihdoltaan toiseksi suurin ja henkilöstömäärältään kolmanneksi suurin. Yrityksen talousosastolla työskentelee noin 10 henkilöä. Yrityksen strategisissa tavoitteissa korostuvat sekä talouteen liittyvät tavoitteet kannattavan kasvun muodossa että sisäisen tehokkuuden tavoitteet kansainvälistymisen myötä. Strategisissa valinnoissa puolestaan on nähtävissä kilpailuun liittyviä valintoja, nimenomaan fokuslähtöisiä valintoja, jotka näkyvät keskittymisessä tiettyyn palveluvalikoimaan. Strategisissa valinnoissa korostuu lisäksi toiminnan tehostaminen yritysostojen kautta. Haastatteluun osallistui yrityksen talousjohtaja.

*Yritys B*

Yritys B on valmistusyritys, jonka asiakkaita ovat suuret kauppaketjut. Yritys B on sekä liikevaihdoltaan että henkilöstömäärältään haastatteluun osallistuneista yrityksistä pienin. Yrityksen talousosastolla työskentelee noin 5 henkilöä. Yrityksen strategiset tavoitteet voidaan luokitella ulkoisen tehokkuuden tavoitteiksi, joissa korostuu kumppanuussuhteen ylläpitäminen asiakaskauppaketjujen kanssa. Yrityksen strateginen valinta liittyy kilpailuun ja perustuu kustannusjohtajuuteen ja toiminnan tehokkuuden maksimoimiseen. Haastatteluun osallistui yrityksen talousjohtaja.

*Yritys C*

Yritys C edustaa valmistusyrityksiä. Haastatteluun osallistuneen yrityksen talouspäällikön mukaan yrityksen strategisten tavoitteiden kulmakiviä ovat laatu, knowhow ja asiakaslähtöisyys. Talouspäällikkö summaa mainitut kulmakivet yhteen ja painottaa, että tavoitteena on olla omalla alalla maailman johtava yritys. Strategisissa tavoitteissa on nähtävissä sekä ulkoisen että sisäisen tehokkuuden tavoitteita ja strategiset valinnat puolestaan liittyvät asiakkaiden tarpeisiin asiakaslähtöisyyden myötä ja osaamiseen ja resursseihin tuote- ja teknologialähtöisyyden kautta. Yritys C on yrityksistä kolmanneksi pienin sekä liikevaihdoltaan että henkilöstömäärältään ja sen talousosastolla työskentelee 10 henkilöä.

*Yritys D*

Yritys D harjoittaa tukkukauppaa. Haastatteluun osallistui yrityksen talousjohtaja, joka kertoo yrityksen strategisina tavoitteina ja valintoina olevan aggressiivisen ja vahvan kasvun yritysostojen, markkinoiden laajentamisen sekä uusien tuotteiden kehittämisen kautta. Yritys D on yrityksistä toiseksi pienin sekä liikevaihdoltaan että henkilöstömäärältään ja sen talousosastolla työskentelee kahdeksan henkilöä.

*Yritys E*

Yritys E on valmistusyritys ja se on haastatelluista yrityksistä ylivoimaisesti suurin sekä liikevaihdoltaan että henkilöstömäärältään. Yritys E on konsernin emoyritys. Haastatteluun osallistuneen yrityksen talousjohtajan mukaan yrityksen strategisissa tavoitteissa ja valinnoissa korostuvat tuloksellisuus, kotimaisuus ja kustannustehokkuus. Näin ollen tavoitteet voidaan luokitella sekä ulkoisen tehokkuuteen että talouteen liittyviksi. Strategisena valintana on kustannusjohtajuus. Yrityksen talousosastolla työskentelee 10 henkilöä.

*Yritys F*

Yritys F on valmistusyritys. Haastatteluun osallistuneen yrityksen talouspäällikön mukaan yrityksen strategisia tavoitteita ja valintoja määrittää laatu, joka yrityksessä näkyy sen kaikilla toiminnan osa-alueilla. Yritys F on liikevaihdoltaan haastatteluun osallistuneista yrityksistä kolmanneksi suurin ja henkilöstömäärältään toiseksi suurin. Sen talousosasto työllistää 20 henkilöä.

#### 4.2.4 Teemahaastattelun toteuttaminen

Teemahaastattelun pohjana toimi teemahaastattelurunko (ks. liite 2), joka noudatti tutkimuksen viitekehystä ja jonka tavoitteena oli saada vastaukset tutkimuskysymyksiin. Hirsjärvi ja Hurme (2008, 66) toteavat, että teemahaastattelua suunniteltaessa yksi tärkeimmistä tehtävistä on haastatteluteemojen suunnittelu. Heidän mukaansa haastattelurunko ei sisällä yksityiskohtaista kysymysluetteloa, vaan

teema-alueuuttelon, joka edustaa tutkimuksen teoreettisia peruskäsitteitä, joista tutkimuksen avulla halutaan lisätietoa. Tämän tutkimuksen haastattelurunko muodostuu taustatietojen lisäksi kahdesta teema-alueesta, joita ovat: strategisen johdon laskentatoimen nykytilan kartoitus sekä strategisen johdon laskentatoimen kehitystarpeet ja tulevaisuuden haasteet. Teemahaastattelun puolistrukturoidun luonteen vuoksi haastattelut eivät kuitenkaan käytännössä edenneet täysin teemahaastattelurungon mukaisesti. Jokaisessa haastattelussa käytiin kuitenkin läpi rungon mukaiset kysymykset, mutta niiden järjestys vaihteli haastattelutilanteen mukaan. Näin teemahaastattelussa korostui Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 102 – 103) esittämä joustavuuden periaate, jolla tarkoitetaan sitä, että haastattelijalle jää liikkumavaraa tilanneratkaisujen tekemiseen, eli saatuaan haastateltavan vastauksen näkee haastattelija mahdolliset uudet suunnat, jotka haastateltavan vastaus antaa ja näin haastattelija voi ohjata keskustelun suuntaa luontevasti kyseiselle aihealueelle. Haastattelutilanteesta riippuen sisältyi jokaiseen haastattelutilanteeseen myös teemahaastattelurungon ulkopuolisia lisäkysymyksiä, joilla pyrittiin saamaan lisätietoa ja ymmärrystä esimerkiksi haastateltavan yrityksen käytännöistä ja toimintatavoista.

Tässä tutkimuksessa keskityttiin talousjohdon näkökulmaan strategisen johdon laskentatoimen nykytilan ja tulevaisuuden kehittämishaasteiden kartoittamisessa. Tämän vuoksi haastateltavat henkilöt edustivat yritysten talousjohtoa. Teemahaastatteluja tehtiin yhteensä kuusi kappaletta. Haastattelut toteutettiin touko-kesäkuussa 2009. Kaikki haastateltavat saivat etukäteen sähköpostiinsa haastattelusta kertovan saatekirjeen (ks. liite 1) ja teemahaastattelurungon (ks. liite 2), jotta he pystyivät halutessaan tutustumaan haastatteluteemoihin jo etukäteen ennen varsinaista haastattelua. Kaikki haastattelut yhtä lukuun ottamatta nauhoitettiin. Nauhuria ei käytetty yhdessä tapauksessa haastateltavan pyynnöstä, mutta haastattelun aikana kirjoitettiin muistiinpanot mahdollisimman tarkasti ja haastattelusta laadittiin raportti välittömästi haastattelun jälkeen. Haastattelujen kestot olivat 35 minuutista 70 minuuttiin ja haastateltavina oli neljässä yrityksessä talousjohtaja ja kahdessa yrityksessä talouspäällikkö.

#### 4.3 Tutkimusaineiston analysointimenetelmät ja analyysin vaiheet

Haastattelutallenteita litteroitiin tekstiksi jo samanaikaisesti kun haastatteluja toteutettiin eli touko-kesäkuun 2009 aikana. Haastattelut litteroitiin sanatarkasti ja niissä huomioitiin sekä haastateltavan että haastattelijan puheenvuorot. Litteroitua haastatteluaineistoa kertyi yhteensä 65 sivua. Aineiston analyysin alkuvaiheessa litteroitua aineistoa tarkasteltiin lukemalla sitä ja tekemällä tekstiin alleviivauksia ja merkintöjä. Aineistosta etsittiin yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia ja mahdollisia avainsanoja, jotka toistuivat useissa haastatteluissa.

Aineiston lukemiseen kannattaa varata riittävästi aikaa, jotta tekstiä ehtii lukea useampia kertoja, tällöin aineisto alkaa herättää ajatuksia tai mielenkiintoisia kysymyksiä ja lukeminen helpottaa analyysin tekemistä. Varsinaisessa analyysissä hyödynnettiin teemoittelua, joka tarkoittaa, että haastatteluaineistosta poimitaan piirteitä, jotka ovat yhteisiä usealle haastateltavalle (Hirsjärvi & Hurme 2000, 143, 173.) Eskola & Suoranta (1998, 174 – 175) toteavat, että teemoittelu on usein ensimmäinen tapa lähestyä aineistoa. Tematisoinnin kautta aineistosta pyritään löytämään teemoja, jotka ovat tutkimusongelman ratkaisemisen kannalta olennaisia. Aineiston sisältämien keskeisten teemojen löytämisen jälkeen voidaan tiettyjen teemojen esiintymistä aineistossa vertailla.

Teemoittelu tässä tutkimuksessa toteutettiin siten, että aineistosta poimittiin ne teema-alueet, jotka ovat olennaisia tutkimuskysymysten ratkaisemiseksi. Tämä toteutettiin huomioimalla sekä teemahaastattelussa käytetyt teema-alueet että tutkimuksen kolme tutkimuskysymystä. Teemahaastattelurunko muodostui kahdesta teema-alueesta: Strategisen johdon laskentatoimen nykytilan kartoituksesta ja strategisen johdon laskentatoimen kehitystarpeista ja tulevaisuuden haasteista. Ensimmäisen teema-alueen eli nykytilan kartoituksen avulla saatiin vastaus siihen mitä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä pohjoissavolaisissa yrityksissä käytetään (tutkimuskysymys 1.). Toisen teema-alueen avulla saatiin vastaus siihen mitä tulevaisuuden kehittämistarpeita ja – haasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä on strategisille johdon laskentatoimen menetelmille (tutkimuskysymys 3.). Näiden teema-alueiden lisäksi aineistosta poimittiin vielä yksi teema-alue eli strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan vaikuttavat tekijät, jotta saatiin vastaus

tutkimuskysymykseen 2, miten yritysten strategiset valinnat ja toimintaympäristöön liittyvät tekijät ovat vaikuttaneet käytettävien menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen?

Hirsjärvi ja Hurme (2000, 147) toteavat aineiston luokittelun olevan olennainen osa aineiston analyysiä. Luokittelulla luodaan pohja tai kehys, joka toimii haastatteluaineiston tulkinnan, yksinkertaistamisen ja tiivistämisen tukena. Tässä tutkimuksessa luokittelua käytettiin rakentamalla teoriasta johdettu tarkoituksenmukainen ja tutkimuskysymysten ratkaisuun soveltuva luokkajaottelu. Luokittelupohjaa koottaessa kiinnitettiin huomiota teoreettisen luokittelun ja aineiston yhteensopivuuteen.

Aineisto analysoitiin teorialähtöisesti. Tuomen ja Sarajärven (2002, 95 – 99) mukaan teorialähtöisestä analyysistä puhutaan silloin, kun analyysi perustuu jo olemassa olevaan teoriaan tai malliin. Teorialähtöisestä analyysistä käytetään myös nimitystä deduktiivinen analyysi, jolla tarkoitetaan etenemistä yleisestä teoriasta yksittäisiin havaintoihin.

Aineiston analysoinnin vaiheet tässä tutkimuksessa olivat:

1. Aineiston kokonaisuuden hahmottaminen (lukeminen, alleviivaukset) sisällön analyysi
2. Tutkimuskysymysten kannalta oleellisten teemojen poimiminen (teemoittelu) ja kategorioiminen teoriasta johdettuihin teemoihin tai vaihtoehtoisesti tutkimuskysymysten kannalta oleellisten luokkien poimiminen (luokittelu) ja kategorioiminen teoriasta johdettuihin luokkiin.
3. Aineiston teorialähtöinen analysointi teemojen tai luokkien avulla.

#### 4.4 Tutkimustulokset

Seuraavissa kappaleissa esitetään tutkimustulokset. Tutkimustuloksista kertovia kappaleita on yhteensä kolme ja ne on jaoteltu siten, että kukin kappaleista keskittyy yhteen tutkimuksen kolmesta tutkimuskysymyksestä.



Kappale 4.4.1 on strategisen johdon laskentatoimen nykytilan kartoitus. Kappale noudattaa viitekehyksen linjaa, eli tutkimustulokset strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämisen osalta esitetään ensin strategisen kustannusjohtamisen osalta käsittäen kustannusten hallintaan liittyvät menetelmät, toimintolaskennan ja strategisiin tuotepäätöksiin liittyvät menetelmät. Seuraavaksi tarkastellaan strategisen ohjauksen menetelmiä budjetointiin, ei-rahamääräisiin mittareihin sekä suoritusmittaukseen liittyen. Tämän jälkeen tarkastelun kohteena ovat markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmät, jotka käsittävät sekä asiakkaisiin että kilpailijoihin liittyvät menetelmät. Kappaleen lopussa esitetään muuta tutkimuksessa selvinnyttä tietoa strategisen johdon laskentatoimen nykytilasta. Kappaleessa 4.4.2 tarkastellaan strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan vaikuttaneita tekijöitä tutkimuksen viitekehykseen tukeutuen. Tarkasteltavia tekijöitä ovat strategiset tavoitteet ja valinnat, kilpailuympäristö, liiketoimintalogiikka, johtamisjärjestelmät ja sidosryhmäajattelu. Kappaleessa 4.4.3 esitetään strategisen johdon laskentatoimen menetelmien kehittämistarpeita ja tulevaisuuden haasteita.

#### 4.4.1 Strategisen johdon laskentatoimen nykytilan kartoitus

Strategisen johdon laskentatoimen nykytilan kartoittamiseksi tavoitteena oli ensisijaisesti saada vastaus ensimmäiseen tutkimuskysymykseen:

*”Mitä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä pohjoissavolaisissa yrityksissä käytetään?”*

Menetelmien käyttöä analysoitiin Järvenpään ym. (2001) lähestymistavan mukaisesti, jossa menetelmien viitekehys on jaettu kolmeen osa-alueeseen: strategisen kustannusjohtamisen menetelmät, strategisen ohjauksen menetelmät ja markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmät. Teemahaastattelun tavoitteena oli kartoittaa strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä käytännönläheisesti eli saada haastateltavat kertomaan yrityksen käytännöistä ja tavasta toteuttaa laskelmia ilman, että haastateltavien oletettiin tietävän välttämättä teoreettisesti, mistä laskentamenetelmästä on kysymys. Seuraavissa kappaleissa esitetään tutkimustulokset menetelmien hyödyntämisen osalta kyseisten osa-alueiden mukaisesti jaoteltuina.

Menetelmien käytön lisäksi strategisen johdon laskentatoimen nykytilasta saatiin haastattelun avulla tietoa, joka liittyy käytössä olevien laskelmien aikajänteeseen, käytössä olevien laskelmien soveltuvuuteen käytännön toiminnassa, menetelmien hyödyntämisessä tapahtuneisiin muutoksiin sekä haastateltujen tämän hetkisiin näkemyksiin siitä kuinka menetelmät tukevat yrityksen strategiaa ja vastaavat toimintaympäristön haasteisiin ja mahdollisuuksiin.

#### 4.4.1.1 Strategisen kustannusjohtamisen menetelmien hyödyntäminen

##### *Kustannusten hallinta*

Näsin (2006, 77) mukaan suurten ja keski-suurten yritysten kustannushallinta hoidetaan tänä päivänä integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien (ERP Enterprise Resource Planning) ja niihin liitettyjen taloushallinnon modulien avulla. Toiminnanohjausjärjestelmät kattavat yritysten henkilöstö-, tavara-, raha- ja tietovirrat ja mahdollistavat käyttötarpeiden mukaisen tiedon käsittelyn ja raportoinnin.

Integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien merkitys korostui myös tämän tutkimuksen haastatelluissa yrityksissä, joista viisi hyödyntää toiminnassaan kokonaisvaltaista toiminnanohjausjärjestelmää ja kuudeskin suunnittelee sen implementointia mahdollisesti vielä tämän vuoden aikana.

Haastatteluun osallistuneista yrityksistä sekä liikevaihdoltaan että henkilöstömäärältään pienin valmistusyritys, Yritys B oli ainoa, jolla ei vielä toistaiseksi ole toiminnanohjausjärjestelmää. Yritys B:llä on tällä hetkellä käytössään Excel-pohjainen kustannustenhallintajärjestelmä, jonka lähtökohtana on tuloslaskelma. Kaikki kustannukset on vuodesta 2008 alkaen kohdistettu kustannuspaikoille ja projektinumeroille. Tuotekustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille ja investoinnit projektinumeroille. Laskelma seuraa bruttokatteita (liikevaihto – hankinnan ja valmistuksen kulut). Bruttokate jaetaan tietokuutioksi, asiakkaittain, tuotteittain, brändeittäin ja pakkaustavoin. Laskelmaa päivitetään kuukausittain esimerkiksi reseptitietojen ja dollarin kurssien osalta ja keskitytään nimenomaan oikeaan tietoon. Tietokuutio on ollut käytössä reilut 2 vuotta ja tällä

hetkellä se toimii niinkin tehokkaasti, että sieltä on ajettavissa raportit joka kuukauden 2.päivä. Kirjanpito tulee sitten perässä. Tietokuution rooli on siten muuttunut aikaisemmasta eli aikaisemmin siihen pelattiin tulosta, mutta nykyisin se toimii tulosennustamisen välineenä.

Haastatteluun osallistuneista yrityksistä liikevaihdoltaan ja henkilöstömäärältään kolmanneksi pienin valmistusyritys, Yritys C on uusinut toiminnanohjausjärjestelmänsä reilu vuosi sitten ja talouspäällikkö painottaa järjestelmän merkitystä näin:

*”Me ollaan juuri vuosi sitten, reilu vuosi sitten uusittu toiminnanohjausjärjestelmä ihan täysin. Se on semmoinen integroitu järjestelmä, jossa on logistiikka, tuotanto ja talous kaikki samassa systeemissä. Et se on niin kun sen kaiken toiminnan perusta, et se toiminnanohjausjärjestelmä toimii ja sitä osataan käyttää.”*

Yritys C:llä on ollut aikaisemminkin käytössään toiminnanohjausjärjestelmä, mutta yrityksen voimakkaat kasvunäkymät eivät enää mahdollistaneet kyseisen järjestelmän hyödyntämistä ja talouspäällikkö kertoo syistä uuden järjestelmän hankkimiseen liittyen seuraavasti:

*”Oli silloinkin oli tuota toiminnanohjausjärjestelmä, mutta se oli niin kun näihin kasvaviin ja nykykasvuvaatimuksiin ja nyky toimintaan niin ei enää sovellu tän kokoiseen yritykseen, että se lähinnä soveltu sitten enää varmaan johonkin leipuriliikkeeseen, pienen kokoluokan toimintaan, niin se ei enää sopinut tähän.”*

Tukkukauppaa harjoittava, yrityksistä liikevaihdoltaan ja henkilöstömäärältään toiseksi pienin Yritys D hyödyntää Axapta-toiminnanohjausjärjestelmää, joka käsittää kokonaisvaltaisesti kaikki yrityksen toiminnot lukuun ottamatta palkkahallintoa, jota hoidetaan Econetin avulla. Toiminnanohjausjärjestelmän kautta tehdään kuukausittain tuloslaskelma ja tase ja verrataan budjetoituja kustannuksia toteutuneisiin kustannuksiin. Kuukausittain toimitetaan tiimeille (esim. varasto, it jne.) tilikohtainen kustannusraportti budjettiseurannan pohjaksi, josta näkyvät esimerkiksi palkka-, edustus- ja tietoliikennekustannukset. Talousjohtajan mielestä kustannusseuranta heidän yrityksessään on *”aika simppele ja rajoittunut aika pienelle porukalle, jotka sitä loppujen lopuks seuraa.”* Johtoryhmän jäsenet seuraavat kustannuksia, mutta

ylipäättään talousjohtajan mukaan koko yrityksessä on vallalla ”hyvä kulukuri ja terve nuukuus ihmisillä, et meil ei oo niin kun ollut toistaseks tarvetta niin kun hillitsemään tai rajoittamaan miten joku käyttää rahaa ja ihmiset on enemmänkin, mä sanoisin, varovaisia, et vois jopa kuvitella niin päin, että tota joutuu vähän kannustamaan, et uusitaan jotain ja investoidaan sinne.” Kustannusten käsittely sisäisen laskennan osalta tapahtuu puoliksi toiminnan ohjausjärjestelmässä ja puoliksi Excelissä.

Haastatteluun osallistuneista yrityksistä ylivoimaisesti sekä liikevaihdoltaan että henkilöstömäärältään suurin valmistusyritys, Yritys E toimii erittäin kilpaillulla alalla ja tämän vuoksi heidän toiminnassaan kustannuslaskennalla on erittäin tärkeä merkitys. Tätä tukee mm. Järvenpään ym. (2001 62 – 63) näkemys siitä, että kustannushallinta korostuu juuri yrityksissä, joiden strategisena tavoitteena on kilpailijoita alhaisempien yksikkökustannusten saavuttaminen. Talousjohtaja painottaa kustannuslaskennan merkitystä kilpailutilanteessa seuraavasti:

*”Meidän pitää aina tietää tarkalleen ja neljän - viiden desimaalin tarkkuudella mitä meidän tuotteiden valmistaminen oikeesti maksaa ja mitä kustannuksia sitten millekin tuotteelle oikeesti vyörytetään, että me tiedetään, että miten me hinnoitellaan oikein, niin että me pysytään kilpailukykyisenä markkinoilla.”*

Suurin osa haastatelluista yrityksistä seuraa tuotekohtaisia kustannuksiaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti myyntikatteeseen, bruttokatteeseen tai minimivalmistusarvoon asti. Tästä alaspäin kiinteiden kustannusten kohdistamisessa käytetään kertoimia tai jaetaan kustannuksia liikevaihdon suhteessa. Yritys E kohdistaa tuotekohtaiset kustannukset niinkin pitkälle kuin liikevoittoon asti. Yrityksessä lasketaan kuukausittain toteutuneiden kustannusten pohjalta kaikkien yksittäisten tuotteiden kustannukset ja kannattavuus. Tuotekustannuksen pohjana on perusjärjestelmässä laskettu tuotteen IAS -hintaa eli varastohintaa, joka muodostuu hyvin pitkälti tuotereseptistä ja muista valmistuskustannuksista, joihin lisätään tiettyjä kiinteitä lähinnä varastointiin liittyviä kustannuksia. Tuotekohtaisten kustannusten kohdistamisessa korostuu aiheuttamisperiaate, jota talousjohtaja korostaa näin:

*”Kun lähdetään tuotekustannuksia kohdistamaan, niin aina mietitään sitä, että se on suoriteperiaatteella, elikkä ja aiheuttamisperiaatteella, elikkä mitä tämä tuote aiheuttaa ja vaan niitä kustannuksia kohdistetaan niille tuotteille, elikkä ei niin, että*

*tasaisesti kaikille valmistusmäärän suhteessa. Aiheuttamisperiaate mahdollisimman pitkälti, niin pitkälle kuin suinkin ja sitten se loppu kun jää sellaisia kustannuksia, joita ei kerta kaikkiaan pysty niin kun millään tavalla kohdistamaan aiheuttamisperiaatteella, niin se jaetaan sitten valmistusmäärän suhteessa.”*

Myynnin ja markkinoinnin kustannukset jaetaan Yritys E:ssä aiheuttamisperiaatteen mukaan siten, että myyntikustannukset jaetaan myyntipanostusten suhteessa ja markkinoinnin kustannukset puolestaan brändien avulla.

### *Toimintolaskenta*

Toimintolaskentaa ei hyödynnetä yhdessäkään haastatelluista yrityksistä. Sekä pienimmän että suurimman yrityksen eli yritysten B ja E talousjohtajat olivat sitä mieltä, että tuotekohtainen kustannuslaskenta on heille tärkeämpää kuin toimintokohtainen laskenta. Haastatelluista yrityksistä ainoastaan tukkukauppaa harjoittava yritys D on alkanut suunnittelemaan toimintolaskennan hyödyntämistä tuotekohtaisen kannattavuuden selvittämiseksi ja projekti on edennyt jo niin pitkälle, että yritys hyödyntää ulkopuolisia konsultteja asian tiimoilta. Talousjohtaja kertoi, että esimerkiksi rahtikustannukset näyttelevät suurta roolia heidän kustannusrakenteessaan, mutta niiden kohdistaminen yksittäisille tuotteille tai liiketoimintayksiköille on valtavan työlästä ja haastavaa ja tällä hetkellä kohdistaminen toteutetaankin kertoimen avulla. Talousjohtaja uskoo toimintolaskennan olevan ratkaisu tuotekohtaisen kannattavuuden selvittämiseen ja kuvaa tilannetta näin:

*”Mut sit niinkun ihan yksittäisistä tuotteista lähtien, tuoteryhmistä lähtien ollaan tota noin tällä hetkellä hankinnoissa, että päästäis kohdistaa paremmin niit kuluja ja tota noin saatais ihan oikeesti tietoo siitä sen tuotteen kannattavuudesta, koska me ollaan huomattu, että kun me ollaan tehty sellasii niinkun köyhän miehen arvioita, et kuinka tarkkaan ne nyt sit osuu, mut ollaan huomattu, et siellä saattaa tulla isojakin eroja joittenkin tuotteitten osalta mitä me ollaan aateltu, että ne on tosi kannattavia. Sit jos sinne ihan aidosti pystyis kohdistaa niitä kuluja et mitä siihen liittyy oikeesti varastossa työtä ja mitä siihen liittyy rahteja ja kuinka paljon siihen joku asiakaspalvelu tekee hommaa... Niin ollaan huomattu, että sellaiselle on tarvetta, jos*

*me oikeesti halutaan päästä jyvälle siitä, et mitä tuotteita me halutaan myydä jatkossakin ja mihin hintaan.”*

Tällä hetkellä Yritys D tarkastelee tuotekohtaisia kustannuksiaan myyntikatteeseen saakka ja käyttää siitä alaspäin kertoimia tai jakaa kustannuksia liikevaihdon suhteessa.

#### *Strategiset tuotepäätökset*

Strategisiin tuotepäätöksiin liittyen varsinaista elinkaarilaskentaa ei ole käytössä yhdessäkään haastatelluista yrityksistä. Suurimman yrityksen Yritys E:n taloushallinto on hyvin vahvasti mukana tuotekehitysprosessissa ja yrityksen strategiaan tuotepäätöksiin liittyvä menetelmä on tavoitekustannuslaskentaa, jossa taloushallinnon tuki on ensiarvoisen tärkeää jo siinä vaiheessa kun lähdetään kehittämään uutta tuotetta. Tällöin taloushallinto alkaa laskea uuden tuotteen valmistuskustannuksia, jotta saadaan käsitys mahdollisesta kuluttajahinnasta ja tuotteen kilpailukykyisyydestä. Talousjohtaja kuvaa tilannetta näin:

*”Me ollaan mukana hyvin vahvasti tuotekehitysprosesseissa juuri sen takia, että kun lähdetään uutta tuotetta kehittämään, niin jo alusta pitäen pitää laskea, että mikä sille tuotteelle vois muodostua se kustannus ja valmistuskustannus, jotta me päästään näkemään että mikä sen tuotteen lopullinen kuluttajahinta vois olla, jotta me voidaan arvioida sitä, että onko se kilpailukykyinen se tuote sitten kun se viedään markkinoille vai onko se niin kun alkumetreillä jo tavallaan kuluttajan ulottumattomissa kun se on niin paljon kalliimpi kun joku vastaava tuote mikä kilpailijalla on. Eliikkä sen takia meidän rooli on alusta pitäen erittäin vahva, että me niin kun muodostetaan koko ajan sen tuotteen kustannusta siinä kun sitä tuotekehittelyä tehdään. Se muodostuu just paitsi sisällöstä niin pakkauksesta, etiketeistä ja niistä muista päällysteistä ja pahveista ynnä muuta mitä siihen suunnitellaan, niin se on todella tärkeä. Eliikkä meillä on koko ajan pysyvä edustus meidän tuotekehitystiimissä niin taloushallinnosta.”*

Yritys E:ssä strategisissa tuotepäätöksissä käytettävä menetelmä täyttää tavoitekustannuslaskennan ominaispiirteet sekä asiakasnäkökulmasta että yrityksen taloudellisuuden näkökulmasta. Tämä näkyy talousjohtajan puheenvuorossa:

*”Sitten kun nähdään, että jos hinta alkaa muodostua liian kalliiksi, niin sitten aletaan miettiä niitä raaka-aineita, että onks siellä jotain tehtävissä, että muutetaan joku raaka-aine, joka olis vähän halvempi tai voidaanks me muuttaa pakkausta jotenkin, että saadaan se vähän edullisemmaks kuluttajalle tai jotenkin.”*

Yritys F:n talouspäälliköllä ei ollut tarkkaa tietoa siitä, mikä taloushallinnon rooli tuotekehityksessä on, koska hänen tehtäväalueensa on painottunut konsernilaskentaan ja ulkoiseen laskentaan. Talouspäällikkö kuitenkin mainitsi, että sisäisestä laskennasta vastaava business controller, joka on myös yrityksen johtoryhmän jäsen, osallistuu vahvasti liiketoiminnan kehittämiseen erilaisen laskennan kautta ja juuri esimerkiksi tuotteiden omakustannushintojen kautta. Muissa haastatelluissa yrityksissä taloushallinto ei ole mukana uuden tuotteen tuotekehitysvaiheessa. Yritys C:ssä taloushallinnon rooli tuotepäätöksiin liittyen korostuu vasta myöhemmässä vaiheessa, jolloin kustannusten ja tuottojen seurantatietojen pohjalta tarkastellaan, onko valmistettava tuote kannattava. Samanlainen lähestymistapa on myös Yritys B:ssä, jossa kustannusten hallintaan keskittyvä tietokuutio on ensiarvoisen tärkeässä asemassa tuotepäätösten tukena. Sen avulla saadaan selville tuotekohtaiset kustannukset. Kun lähdetään neuvottelemaan uudesta tuotteesta kauppaliikkeen kanssa, tietokuution avulla lasketaan kannattaako uusi tuote taloudellisesti. Myös Yritys D:ssä taloushallinto ei varsinaisesti ole mukana tukemassa tuotepäätöksiä tai tuotekehitystä, muuta kuin budjettivaiheessa ja kustannusten seurantavaiheessa myöhemmin. Talousjohtajan mukaan taloushallinnon rooli tuotekehityksen tukena liittyy lähinnä uusien tuotteiden, tai näyte-erien tilaamiseen, jossa taloushallinto on apuna neuvottelemassa maksuehtoja ja ennakoita.

#### 4.4.1.2 Strategisen ohjauksen menetelmien hyödyntäminen

##### *Budjetointi*

Haastatelluista yrityksistä yhdessä eli Yritys D:ssä käytetään rullaavaa ennustamista budjetointivälineenä. Yritys on alkanut toteuttaa rullaavaa budjetointia vuoden 2009 alusta lähtien ja budjetti päivitetään aina kolmen kuukauden päähän. Budjetointiprosessi alkaa syyskuussa ja ensimmäinen budjettiversio on esillä lokakuun

hallituksessa. Mahdollisten korjauskierrosten jälkeen lopullinen budjetti on valmis joulukuun alussa. Jokainen tiimi budjetoi oman tiimensä arvioidut kustannukset ja budjetti rakentuu aika pitkälti alhaalta ylöspäin.

Ennustepäivitysmenetelmää käytetään Yrityksissä C ja E. Yritys C aloittaa kiinteän budjetin laatimisen lokakuussa ja budjetin on tavoitteena olla valmis joulukuussa. Osastojen vetäjät laativat budjetit strategiasta johdettujen kasvutavoitteiden pohjalta. Talouspäällikön mukaan budjettia tärkeämpi on ennuste, koska varsinkin tämän hetken epävarmassa taloudellisessa tilanteessa budjetti vanhentuu jopa parissa viikossa. Ennuste elää ja päivittyy budjetin rinnalla koko ajan. Yritys E tekee kiinteän vuosibudjetin, joka pohjautuu yleensä kolmen vuoden visioon. Budjetin päälle tehdään ennuste, jota päivitetään esimerkiksi toimintoympäristön muutosten yhteydessä. Talousjohtaja kertoo seuraavaa:

*”Me nähdään sitten että kuinka paljon tavallaan se toimintaympäristö muuttuu suhteessa siihen budjettiin mitä me ennustettiin niin kun edellisen vuoden puolella, nähdään kuinka isoja ne muutokset siellä on.”*

Yritys E:n budjetointiprosessi alkaa kesäkuussa, koska investointibudjettia varten tarvitaan arvio valmistusmääristä hyvissä ajoin. Budjetoinnissa lähdetään liikkeelle myynnin ennustamisesta, joka tehdään asiakkaittain, tuotteittain ja myyntipakkauksittain. Myyntibudjetin pohjalta lähdetään toteuttamaan tarvelaskentaa, jossa selvitetään budjetoitujen myyntimäärien edellyttämät raaka-aine- ja pakkaustarvikkeiden määrät. Tämän jälkeen tuotannon suunnittelu laskee, minkälaista työvuorojärjestelmää tuotantomäärät edellyttävät ja näin muodostuvat palkkakustannukset ja muut kiinteät kustannukset. Tämän vaiheen jälkeen on simulointivaihe, jossa kokonaisbudjetti versiota tarkastellaan ja verrataan hallituksen antamiin raameihin ja lähdetään miettimään, mitä muutoksia täytyy tehdä, jotta päästään lähemmäksi asetettuja tavoitteita. Talousjohtaja kertoo simulointivaiheesta näin:

*”Eliikkä sitten mietitään, että voidaanko jollekin asiakkaalle myydä enemmän, voidaanks me jotakin tuotetta myydä enemmän taikka pitääks meidän jonkun tuotteen määrää vähentää budjetissa, että saadaan tällöinen optimaalinen tuotemix aikaiseksi. Ja samoin kiinteiden kustannusten puolella sitten katotaan, että miten ne*



*suhtautuu toteutuneeseen vuoteen tai kuluvaan vuoteen ja onko siellä sitten taas paineita, että meidän pitäis saada kiinteitä kuluja jostakin poies, kuinka paljon käytetään markkinapanostuksia mainontaan ja markkinointiin ja niin pois päin. Sieltä rupee sitten muodostumaan se meidän vuoden budjetti.”*

Yrityksissä A, B ja F tehdään kiinteämuotoinen budjetti. Yritys A:ssa kiinteää budjettia ei muuteta kuin merkittävässä muutostilanteissa, esimerkiksi jos yritys rakenteessa tapahtuisi muutoksia tms. Budjetti laaditaan kerran vuodessa, syksyllä ja se tehdään tietyille asiakkuuksille, tuotteille, tileille, kustannuspaikoille ja tulosityksiköille ja kootaan siitä sitten ylöspäin. Yritys B laatii syys – lokakuussa kuukausikohtaisen budjetin seuraavalle kalenterivuodelle. Budjetti tehdään tuotteittain, asiakkaittain, litroittain ja pakkaustyypeittäin ja se tarkastetaan kolme kertaa vuodessa. Budjetointi toteutetaan kiinteillä kuluilla ja kaikki kustannukset budjetoidaan kustannuspaikoille. Yritys F laatii kiinteän budjetin vuosittain syyskuussa. Talouspäälikkö kuvaa budjetointiprosessia raskaaksi ja kertookin, että heillä on tavoitteena siirtyä rullaavaan 12 kuukauden ennustamiseen ensi vuonna. Tulosbudjetin lisäksi rullaavaa 12 kuukauden kassavirtaennustetta talouspäälikkö piti myös tärkeänä ja kertoi heidän budjetointiprosessistaan ja tavoitteistaan siihen liittyen näin:

*”Meillä on tarkoitus ensi vuodesta ruveta tätä rullaavaa 12 kuukauden ennustetta pitämään ja nimenomaan kassavirtaa koko ajan ennustamaan myös rullaavasti 12 kuukautta eteenpäin, joka on nykyaikana varmaan monelle yritykselle tosi tärkeä. Että meillä on nää kuukaudenvaihteet aika raskaita kun me sitä toteuttaa ensin tehdään ja joka kuukausi tehdään konsernitilinpäätöskin ja johdon raportti lähetetään ja kaikki seurannat ja tietenkin yritetään sitten päästä siihen, että se toteuma tulis sitten näitten uusien järjestelmien kautta niin kun helpommin ja nopeammin ja tehtäis joka kuukausi rullaava 12 kuukauden ennuste ja silloin budjetointikaan ei ois niin raskasta. Mutta vielä tämä syksy mennee ihan vanhalla systeemillä. Mutta täytyy päästä parempaan toimintaan ja katsoo, että talousosastonkin työ olis sitä, että ei tuijotettais sinne menneisyyteen, tehdään asiat tietenkin oikein ja toteuma on oikein ja muut, mutta pystyttäis sitten keskittymään enemmän siihen analysointityöhön ja tulevaisuuden ennustamiseen.”*

### *Ei-rahamääräiset mittarit*

Haastateltujen yritysten käyttämiin ei-rahamääräisiin mittareihin liittyvä analyysi pohjautuu luokitteluun, joka rakentui Järvenpään ym. (2001, 154, 184 – 188) jaottelun mukaisesti. Sen mukaan ei-rahamääräiset mittarit on luokiteltu kolmeen seuraavaan luokkaan: asiakastyytyväisyys, sisäiset liiketoimintaprosessit sekä organisaation innovatiivisuus ja kehittymiskyky. Ei-rahamääräiset mittarit tapauksittain luokiteltuna on esitetty taulukossa 5. Luokittelun apuna käytettiin kvantifointia, jonka avulla laskettiin kuinka monta kertaa kukin luokka esiintyy aineistossa (Hirsjärvi & Hurme 2000, 180). Taulukosta 5 nähdään kuinka monta kertaa kukin luokka esiintyy aineistossa, mikä luokka esiintyy aineistossa kaikkein useimmin ja mikä vähiten sekä sisältyykö kunkin haastatellun aineistoon useampia luokkia. Näin saatiin käsitys ei-rahamääräisten mittareiden hyödyntämisestä.

TAULUKKO 5. *Ei-rahamääräisten mittareiden hyödyntäminen*

<b>Yritys</b>	<b>Luokka 1 Asiakas- tyytyväisyys</b>	<b>Luokka 2 Sisäiset liiketoiminta- prosessit</b>	<b>Luokka 3 Organisaation innovatiivisuus ja kehittymiskyky</b>
Yritys A	X		X
Yritys B	X	X	
Yritys C	X	X	X
Yritys D		X	X
Yritys E		X	X
Yritys F			X
<b>Yhteensä</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>

Taulukosta 5 nähdään, että haastatellut yritykset hyödyntävät varsin tasaisesti sekä asiakastyytyväisyyteen, sisäisiin liiketoimintaprosesseihin että organisaation innovatiivisuuteen ja kehittymiskykyyn liittyviä ei-rahamääräisiä mittareita. Haastateltujen yritysten eniten käyttämät ei-rahamääräiset mittarit liittyvät organisaation innovatiivisuuteen ja kehittymiskykyyn, joilla mitataan tulosten mukaan seuraavia asioita: henkilöstötyytyväisyyttä ja ilmapiiriä, henkilöstön poissaoloja ja ylitöitä, henkilöstön vaihtuvuutta ja koulutusastetta sekä esimies- ja johtoryhmätyöskentelyä. Haastatellut yritykset hyödyntävät toiseksi eniten sisäisiin

liiketoimintaprosesseihin liittyviä ei-rahamääräisiä mittareita, joilla he mittaavat toimitusvarmuutta, tuotannon käyttöastetta ja markkinatehokkuutta, varastojen riittävyttä, tuotetun tiedon laatua sekä erilaisten kehitysprojektien tavoitteiden ja aikataulujen toteutumista ja pitävyyttä. Vähiten hyödynnetään asiakastyytyväisyyteen liittyviä ei-rahamääräisiä mittareita, joista haastateltujen mukaan mitataan pelkästään asiakastyytyväisyyttä.

### *Suoritusmittaus*

Haastatelluista yrityksistä kahdella (Yritys D ja Yritys E) on käytössään Balanced Scorecard. Yritys D:llä on käytössä koko henkilökunnalle avoin tulokortti. Tulokortilla mitataan kriittisimpiä asioita, kuten: myyntiä eli kuukausilaskutusta, riittoja, eli varastojen riittävyttä tietyllä myyntivolyymilla, varaston keräilyhintaa, strategisten brändien laskutusta, prosentuaalista kuukausikulujen määrää suhteessa liikevaihtoon, johtoryhmälle ja tiimeille asetettuja tavoitteita. Tulokortin lisäksi seurataan myyjittäin laskutusta ja katteita. Yritys E:ssä suoritusmittaus pohjautuu vahvasti käytössä olevaan Balanced Scorecardiin. Budjetointiprosessin yhteydessä syksyisin toteutetaan esimies-alais-keskustelut, joissa jokaiselle henkilölle rakennetaan Balanced Scorecard, eli jokainen työntekijä kuuluu jollakin tavalla Balanced Scorecardin vaikutusalueelle: budjettivastuulliset henkilöt henkilökohtaisten ja muut työntekijät tiimikohtaisten Balanced Scorecardien kautta. Talousjohtaja kertoi näin:

*”Ja siel on sit meil on määritelty mittarit taikka tietysti ensin ne tavoitteet määritellään sitten mittarit ja mittareille tavoitearvot ja sitten nää tavoitearvot niitä seurataan aina niin kun vuoden mittaan, et miten ne rupee kehittyyn. Sitten esimiehet käyvät alaistensa kanssa ne keskustelut aina keväällä kun vuosi vaihtuu niin katotaan miten se edellinen vuosi nyt meni ja miten ne tavoitteet sitten tota toteutui ja kuinka tästä mennään eteenpäin, kuinka petrataan ja niin poispäin. Kyllä kahdesti vuodessa käydään näitä asioita läpi.”*

Yritys A:lla on aikaisemmin ollut käytössään Balanced Scorecard, mutta siitä on luovuttu sen liian yksityiskohtaisuuden ja työläyden vuoksi. Tällä hetkellä suoritusmittaukseen liittyen mitataan kuitenkin samantyyppisiä asioita, kuin tulokortissa eli tuotantomääriä ja käyttöastetta. Viime aikoina yrityksessä on

kuitenkin käyty keskustelua siitä, että palattaisiin takaisin ”tulokortti / strategiakartta tulokorttimittaristo-malliin” ja talousjohtaja arveleekin, että vuoden päästä heillä saattaa se olla taas käytössä.

Myöskään yritys B:llä, Yritys C:llä ja Yritys F:llä ei ole käytössä varsinaista suorituskykymittaristoa, mutta suoritusmittauksessa käytetään kuitenkin tulokorttiin läheisesti liittyviä mittareita. Suoritusmittaukseen liittyen Yritys B:llä on käytössään lukuisia erilaisia mittareita, joista merkittävä osa tuottaa ei-rahamääräistä tietoa. Suoritusmittaukseen liittyen seurataan mm. seuraavia asioita: toimitusvarmuutta, tuotannon käyttöastetta, tuotannon markkinatehokkuutta, muuttuvien kustannusten osuutta tuotannosta, käyttökate-tavoitetta myyjittäin, käyttökate-tavoitetta asiakkaittain, controllerin tavoitteita esim. raportointiaikataulujen pitävyyttä ja tuotetun tiedon laatua. Balanced Scorecardia tai muuta suorituskykymittaristoa ei ole käytössä. Yritys C:ssä ei ole käytössä mitään suoritusmittausjärjestelmää. Suorituksen mittausta tehdään lähinnä tuotannon läpimenoaikojen sekä myyntihenkilöstön katteiden ja työaikamittausten osalta. Suoritusmittauksessa Yritys F:llä ei ole käytössä mitään varsinaista suoritusmittausjärjestelmää. Tuotannon puolella mitataan laatuprosentteja ja tuotannon tehokkuutta. Koko yrityksen osalta mitataan puolestaan liikevaihtoa ja käyttökate. Henkilöstöön liittyen mitataan sairaus poissaoloprosenttia. Yritykset B ja E hyödyntävät suoritusmittauksessa lisäksi sisäistä benchmarkingia konsernin sisällä. Konsernin sisäisiä vertailu- ja mittauskohteita ovat mm. valmistukseen liittyvä kustannustehokkuus, tuotannon tehokkuus sekä logistiikan kustannusten tai varaston kiertonopeuksien kehittyminen.

#### 4.4.1.3 Markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmien hyödyntäminen

##### *Asiakkaisiin liittyvät menetelmät*

Kaikki haastatellut yritykset seuraavat jollakin tasolla asiakkaiden kannattavuuksia. Yritys A seuraa merkittävimpien asiakkaittensa kannattavuuksia. Yritys B seuraa asiakkaittensa kannattavuuksia kustannusten hallinnassakin käytettävän Excel-pohjaisen tietokuution avulla ja talousjohtajan mukaan yrityksessä tiedetään ”tasan

tarkkaan” kuinka kannattavia merkittävimmit asiakkaat heille ovat. Myös Yritys C seuraa asiakaskatteitaan ja Yritys D käyttää asiakaskohtaista tuloskorttia, jossa seurataan asiakkaittain myynnin kehitystä verrattuna edelliseen vuoteen ja budjettiin sekä asiakkaittain kannattavuuksia. Yritys E:n asiakkaat jakautuvat suuriin keskusliikkeisiin, jotka tuovat 90 % liikevaihdosta ja pienempiin yksittäisiin asiakkaisiin, joiden osuus liikevaihdosta on 10 %. Asiakkaiden osalta seurataan myynnin kehittymistä ja erityisesti juuri keskusliikkeiden osalta tällä on merkitystä, koska siellä ovat suurimmat asiakkaat. Yritys laskee lisäksi säännöllisesti asiakaskannattavuuksia, mutta näissä pääpaino on taas puolestaan pienemmissä yksittäisissä asiakkaissa, koska siellä tiedetään olevan kannattavuusongelman ja on hyvin tärkeää seurata missä kulkee raja esimerkiksi vuosialennusten ja markkinointitukien myöntämisen suhteen. Yritys F seuraa asiakkaidensa kannattavuuksia markkinointikatteeseen saakka. Asiakkaittain seurataan toteutunutta ja budjetoitua liikevaihtoa ja standardihinnan kautta valmistuskustannuksia. Markkinointiin liittyvät edustuskulut, matkakulut ja myyntityö kohdistetaan myös niin pitkälle kuin mahdollista asiakkaittain.

Asiakkaiden liiketoiminta-analyysyjä tehdään kolmessa haastattelussa yrityksessä. Yritys D analysoi suurimpien asiakkaittensa liiketoimintoja. Yritys E tekee liiketoiminta-analyysyjä selvittääkseen kuinka asiakkaitten liiketoiminnat kehittyvät ja arvioidakseen kuinka vahvasti yritys haluaa olla asiakkaan liiketoiminnassa mukana. Yritys F:ssä asiakkaiden liiketoiminnan analysointia hoitaa yrityksen group business controller. Yritys A ja Yritys C eivät maininneet tekevänsä asiakkaiden liiketoiminta-analyysyjä. Yritys B:ssä liiketoiminta-analyysyjä ei tehdä, koska sitä ei nähdä tarpeelliseksi. Tästä näkökulmasta seurataan ainoastaan sitä, ettei asiakas ole ”täysin puilla paljailla.”

#### *Kilpailijoihin liittyvät menetelmät*

Kaikki haastatellut yritykset analysoivat jollain tasolla myös kilpailijoitaan. Pääasiassa käytettävät menetelmät liittyvät markkinatilanteen ja tilinpäätöstilanteen seuraamiseen.

Yritys A:n talousjohtaja kertoo, että kilpailija-analyysyjä ei heillä toteuteta kovin systemaattisesti, eikä se ole erityisesti kenenkään henkilön vastuulla. Lähinnä

yksiköiden liiketoimintavetäjät vastaavat kilpailijoiden analysoinnista yhdessä controllereiden kanssa hakemalla oman yksikkönsä tarpeisiin liittyvää tietoa kilpailijoista ja markkinoista yleensä. Yritys B:ssä kilpailijoihin liittyvä seuranta on lähinnä markkinaseurantaa ja tilinpäätöstietojen sekä uutisten seurantaa. Muilla tavoin kilpailijoita ei seurata. Yritys C:ssä kilpailijaseuranta on markkinatutkimusta, joka tapahtuu konkreettisesti usein messuilla, joissa seurataan kilpailijoiden uusia tuotteita ja samoin kilpailijoita seurataan Internetin kautta. Yritys D ei näe kilpailijoiden seurantaa toimintansa kannalta kovin kriittisenä ja talousjohtajan mukaan heillä painotetaankin kilpailijaseurantaa enemmän asiakassuhteiden hoitamista:

*”Se ei oo meille semmonen niin kun tavallaan kriittinen niin kun jossakin muussa bisneksessä se on tosi tärkeä koko ajan seurata kilpailijoita. Niin se ei oo meille sellanen juttu, meille on enemmän se, et me hoidetaan hyvin asiakkaat ja et tavallaan tää meidän tuotekehitys pyörii hyvin niin se tulee niin kun sitä kautta. Me puhutaankin niin kun oikeestaan siin vaiheessa jos sä rupeet myymään sellasii tuotteita esimerkiks mitkä on jo markkinoilla, niin sä oot vähän myöhässä niin kun jos sulla ei oo esimerkiks vertailukelposia lukuja, että näitä on myyty näin paljon viime vuonna, niin sillan sä oot myöhässä, mut kun sä tuut ihan uuden tuotteen kanssa niin tavallaan vaik sulla onkin kilpailijoita, mut että se erottuvuus tulee sitä kautta.”*

Yritys D kuitenkin seuraa pari kolme kertaa vuodessa kilpailijoiden lukuja ja kannattavuutta sekä etsii tietoa kilpailijoiden tuotteista. Yritys E käyttää kilpailijoiden seurannassa apuna Patentti- ja rekisterihallitukselta vuosittain saamia tilinpäätöstietoja. Kilpailijoiden seuranta tulee talousjohtajan mukaan tällöin puoli vuotta jälkijunassa, kun edellisen vuoden tilinpäätöstiedot ovat käytettävissä. Yritys E laskee tilinpäätöstietojen pohjalta joka vuosi kilpailijoiden tunnusluvut ja vertaa niitä omiin tunnuslukuihinsa. Tämän lisäksi kilpailijoita seurataan päivittäisessä myyntityössä tarkkailemalla heidän tuotteitaan, pakkauksiaan sekä mainontaa ja markkinointia. Yritys F käyttää kilpailijoiden seurannassa tilinpäätöstietojen analysointia ja tämän lisäksi eri maiden myyjät seuraavat kilpailijoiden toimintaa jatkuvasti.

#### 4.4.1.4 Muuta tutkimuksessa selvinnyttä tietoa strategisen johdon laskentatoimen nykytilasta

##### ***Käytössä olevien laskelmien aikajänne***

Haastattelun avulla tarkasteltiin strategisen johdon laskentatoimen näkökulmaa, jota mm. Puolamäki (2007, 21 – 23) on painottanut sen tulevaisuuteen suuntautuvan ennakoivan luonteen vuoksi ja sen tavoitteen tuottaa informaatiota pitkän aikavälin päätöksenteon tueksi.

Haastatellut yritykset tekevät strategiatason ennusteet pääosin joko kolmelle tai viidelle vuodelle eteenpäin. Haastatteluissa korostui kuitenkin myös tämän hetken taloudellisen tilanteen epävarmuus, jonka kaksi haastateltavaa näki lisäävän enemmänkin lyhyen aikavälin ennustamisen tärkeyttä.

Yritys A tekee kerran vuodessa pidemmät strategiaennusteet kolmelle vuodelle, mutta muut laskelmat ja budjetit noudattavat 12 kuukauden sykliä. Yritys C tekee vuosittain strategiaennusteet viidelle vuodelle. Talousjohtajan mukaan erityisesti tämän hetken taloudellisen epävarmuuden aikana täytyisi käytännön laskelmien ja johdon raportoinnin olla viikoittaista. Talousjohtaja painottaa erityisesti myyntitilanteen sekä tuotekatteiden viikoittaista seuranta ja raportointia johdolle. Yritys D:ssä tehdään pidemmän tähtäimen ennusteet kolmelle vuodelle. Talousjohtajan mukaan omistajien ja hallituksen vaateesta tehdään lisäksi ennusteita jopa kymmenenkin vuotta eteenpäin. Muissa laskelmissa tehdään viisi kolmannesta eteenpäin ja budjetoinnissa käytetään rullaavaa 12 kuukauden ennustetta. Yritys E tekee strategiatason ennusteet kolmelle vuodelle ja talousjohtaja perustelee ennusteiden sykliä seuraavasti:

*”Me ollaan katottu, että me ei niin kun tällä meidän toimialalla me ei nähdä oikeestaan, taikka pitäis kai meidän nähdä, mutta me katotaan, että se kolme vuotta on kuitenkin semmoinen ajanjakso, että se ohjaa meidän toimintaa silleen sopivasti, et jos me pannaan siihen viis vuotta, niin se on jo sitten niin hämärän peitossa tavallaan siellä viiden vuoden päässä, että minkälaisia tuotteita silloin on markkinoilla, että se ei niin kun anna sitten enää lisäarvoa tähän meidän suunnitteluun. Ja kun IFRSkin edellyttää just näitä liikearvotestauksia ja muita näitä omaisuuserien testauksia, niin*

*siellä edellytetään sitä kolmee vuotta, niin se on tullut luontevasti myöskin siltä puolelta.”*

Yritys F:ssä laskelmien aikajänne on noin puolitoista vuotta eteenpäin ja talouspäällikön mukaan tämän hetken epävarma taloudellinen tilanne ja muuttuva liiketoimintaympäristö vaikuttaa siihen, että ennusteita ei ole mahdollistakaan tehdä esimerkiksi viiden vuoden päähän. Taluspäällikkö kertoi asiasta näin:

*”No, tällä hetkellä mitä on ollut tarvetta, niin se on ollut korkeintaan semmoinen puolitoista vuotta, että tää ei oo tässä yrityksessä nyt ollut mun mielestä ei oo ollut käytössä se, että haluttais niin kun nähdä strategiaan vaikka viiden vuoden päähän. Se että tarkemmalla tasolla. Mutta tietysti johdolla on jotkut näkemykset siitä, että mitä me tulemme olemaan niin kun viiden vuoden päästä, mutta tämän hetken mitä niin kun taloushallinnolta halutaan, on se 12 kuukauden rullaava ennuste. Mutta se ehkä kuvastaa sitä tätä hetkeä, että tää liiketoimintatilanne on nyt semmoinen, että tässä ei voi ihan viiden vuoden päähän ei ihan kannata miettiä, että sen jos mitä seuraavasta 12 kuukaudesta niin... Mutta varmasti tulevaisuudessa mä uskon että markkinat ja kaikki tasaantuu ja päästäis tästä laman syvimmästä kuopasta niin myös se tulee ilman muuta...”*

### ***Käytössä olevien menetelmien soveltuvuus käytännön toimintaan ja menetelmien hyödyntämisessä tapahtuneet muutokset***

Yritys A:ssa toiminnanohjausjärjestelmä on otettu käyttöön vuoden 2007 alusta ja se on tuonut muutoksia käytännön toimintoihin. Tämän lisäksi muita lähivuosien muutoksia on Balanced Scorecardin käytöstä luopuminen, koska se arvioitiin liian raskaaksi ylläpitää. Talusjohtajan mukaan menetelmien hyödyntämiseen ovat vaikuttaneet lisäksi erilaiset toimintojen uudelleen organisoinnit ja liiketoimintalueiden yhdistymiseen liittyvät asiat. Talusjohtajan mukaan tällä hetkellä käytettävät menetelmät tukevat yrityksen johtamismallia ja sieltä johdettuja tarpeita ja seurattavat asiat sekä niiden seuraamiseen käytettävät menetelmät ovat perusteltuja. Tällä hetkellä työkaluna on kuitenkin liian paljon Excel, joten raportointiin ja analysointiin mietitään parannuksia ja helppokäyttöisyyttä tältä osin.



Yritys B:ssä käytössä olevat menetelmät ovat olleet käytössä maksimissaan neljän vuoden ajan. Tätä ennen aikaisemman omistajan aikaan sovellettiin erilaisia menetelmiä. Yritys B:n talousjohtaja on sitä mieltä, että käytettävät menetelmät ovat yrityksen toiminnassa elinehto, mutta niitä on kuitenkin koko ajan kehitettävä, jotta ne vastaavat paremmin tarpeita. Menetelmien kehittämistä tarvitaan erityisesti tuotannon ohjauksen, materiaalin hallinnan ja varastoinnin kohdalla ja kehittäminen tullaankin todennäköisesti toteuttamaan SAP – toiminnanohjausjärjestelmän implementoimisen kautta.

Yritys C:ssä käytössä olevat menetelmät ovat olleet lähes samat viimeisten kahden vuoden aikana. Merkittävin muutos on uuteen toiminnanohjausjärjestelmään siirtyminen, joka tuli ajankohtaiseksi voimakkaiden kasvunäkymien myötä. Talousjohtaja arvioi menetelmien soveltuvuutta käytännön toimintaan seuraavasti:

*”Kyllähän meidän on pakko Excelistä päästä eroon jossakin vaiheessa, että tällainen Datawarehouse on ihan pakko hankkia jossakin vaiheessa. Kun tulee muutoksia niin niitten muutoksien päivittäminen sinne (Exceliin) on raskas ja sitten jää kuitenkin jotain päivittämättä ja sitten tulee virheellisiä tietoja. Et se on varmaan aika akuutti asia sitten lähitulevaisuudessa, kunhan tästä lamasta nyt selvitään.”*

Yritys D:ssä käytettävät menetelmät ovat olleet lähes samat vuodesta 2000 lähtien. Muutokset ovat lähinnä koskeneet uusia raportointitarpeita mm. erilaisiin uudelleen organisoimiseen liittyvissä asioissa.

Yritys E:ssä käytössä olevien menetelmien lähivuosien muutokset ovat liittyneet lähinnä tuotantoa ja logistiikkaa koskeviin muutoksiin, joissa talousjohtaja painottaa laskennan perässä pysymistä ja ymmärrystä muutosten vaikutuksista laskelmiin.

Yritys F:n toiminnanohjausjärjestelmä on ollut käytössä yli kymmenen vuotta. Johdon raportointi on kokenut muutoksia aina johdon vaihdosten yhteydessä, mutta muuten menetelmät ovat lähivuosina säilyneet käytännössä lähes samoina.

### *Näkemys siitä, kuinka menetelmät tukevat strategiaa*

Yritys A:n talousjohtajan näkemys on se, että Balanced Scorecard – järjestelmä auttaisi strategisten tavoitteiden ja valintojen tukemista. Yrityksessä on ollut järjestelmä aikaisemmin käytössään, mutta siitä on luovuttu, koska se on koettu liian raskaaksi ylläpitää. Tällä hetkellä yrityksessä mitataan kuitenkin aika lailla samoja asioita, kuin tulokortissa, mutta menetelmä ei ole täysin vakiintunut. Talousjohtaja on sitä mieltä, että tulokortin avulla voitaisiin varmistaa strategisten asioiden eteenpäin meneminen ja tavoitteiden selkeä mittaaminen. Lisäksi talousjohtaja korostaa sitä, että tulokortin merkitys korostuu henkilöstön keskuudessa täysin eri tavalla silloin, kun se on olemassa organisoituna järjestelmänä, verrattuna siihen, että samoja asioita mitattaisi ilman olemassa olevaa järjestelmää.

Yritys B:n talousjohtaja toteaa lyhyesti, että heillä käytössä olevat taloushallinnon menetelmät tukevat strategisia tavoitteita ja valintoja ja mahdollistavat strategian toteuttamisen.

Yritys C:n talouspäällikkö painottaa strategisten tavoitteiden ja valintojen tukemisessa taloushallinnon kykyä tuottaa oikeanlaista ja tarkkaa tietoa johdolle ja hallitukselle. Lisäksi hän korostaa taloushallinnon osaamisen ja tietämyksen merkitystä sekä yhteistyötä yrityksen myyntiosaston sekä muiden osastojen kanssa. Talouspäällikkö toteaa, että heidän yrityksessään on tarve lähitulevaisuudessa uudelle raportointityökalulle, jolloin Excelistä päästäisiin eroon.

Yritys D:ssä koetaan tällä hetkellä käytössä olevien menetelmien tukevan ihan hyvin strategisia tavoitteita ja valintoja, mutta kehitettävää vielä talousjohtajan mukaan on:

*”Sanotaan et joku asia voi tukee, mut sit sen vois tehdä niin kun paljon A joko kustannustehokkaammin tai helpommin tai niin kun molemmat et kustannustehokkaammin ja helpommin, et meillä enemmänkin niin kun se, me ollaan tähän asti niin kun kutakuinkin saatu kaikki mitä tarvitaan, mut että siihen on tarvittu käyttää aika paljon miestyövoimaa ja aikataulullisesti pidempiä aikoja, kuukausiraportit on valmistunut enemmän kuukauden loppupuolella kun alkupuolella ja tota noin ne on ollu hirveesti kiinni yksittäisistä ihmisistä jos joku on pois ja kiire niin myöhästyy. Et meil on ollut... ja tääl on ihan hyvä systeemi, mut että tota noin*

*varmasti tullaan olemaan paljon niin kun parempii ja fiksumpii kun mennään taas vuos eteenpäin... nyt jo verrattuna vuoden takaiseen.”*

Yritys E:n talousjohtajan mukaan taloushallinnon menetelmien rooli strategisten tavoitteiden ja valintojen tukemisessa liittyy erityisesti päätöksenteon tukemiseen, jossa korostuu nimenomaan se, että taloushallinnon täytyy niin sanotusti olla koko ajan hieman edellä muuta organisaatiota ja pyrkiä ennakoimaan tulevat raportointi- ja tiedontarpeet jo etukäteen. Talousjohtajan ajatukset asiasta olivat seuraavia:

*”Meidän roolihan on tuottaa nimenomaan aineistoo päätöksenteon tueksi ihan joka tasolle meidän organisaatiossa, ja sitä se tulee olemaan jatkossakin ja tota se mihin meidän pitää pääpaino jatkossa kääntää on se, että meidän pitäis olla aina askel edellä tätä muuta organisaatiota, ennen kun ne tulee meiltä edes kysymään jotain, niin meillä ois valmiiks antaa jo heille joku tietty tieto tai raportti tai mitä tahansa, eli se niin kun tulee meille haasteeks. Ja sillä tavalla me tuetaan myöskin sitä päätöksentekoa, että me pyritään koko ajan olemaan askel edellä, ettei niin, että ne tulee pyytämään meiltä raporttia ja sit me ruvetaan miettimään, et kuinkahan me saadaan tää niin kun aikaiseksi. Et se on paha, jos on aina niin kun jäljessä, vaan nimenomaan se ennustettavuus ja se että meidän pitäis tietää mitä ne ihmiset haluaa ja tarjota heille aina, että hei meillä olis tällöinen raportti, että voitko sä tätä niin kun käyttää johonkin tai meillä olis tällöistäkin tietoo tarjolla, että haluutko sä tällöisen näin, mitä tähän vois niin kun muuttaa, että me tehdään niin kun yhteistyössä organisaation kanssa sitten näitä asioita, ei niin että me sanotaan, että tos on raportti pidä se ja muuta ei tipu! Ei se niin vaan nykypäivänä enää elä!”*

Yritys F:n talouspäällikkö ei osaa antaa tarkkaa vastausta siitä, miten taloushallinnon menetelmät tukevat yrityksen strategisia tavoitteita ja valintoja tällä hetkellä, mutta painottaa kuitenkin taloushallinnon roolia tarkan tiedon välittämisestä johdolle asiakkaista, valmistuskustannuksista ja tulevaisuudesta. Talouspäällikön mukaan tulevaisuuden ennustaminen ja sen toimivaksi saaminen on taloushallinnon seuraavana tavoitteena strategian tukemiseen liittyen.

***Näkemys siitä, kuinka menetelmät vastaavat toimintaympäristön haasteisiin***

Yritys A:n talousjohtaja toteaa, että toimintaympäristön haasteisiin vastaamiseksi heidän yrityksessään suurimpana ongelmana tällä hetkellä on nopean analysointityökalun puuttuminen. Tällä hetkellä analysointi on talousjohtajan mukaan liian henkilösidonnaista ja Excel-sidonnaista. Hänen mukaansa toimintaympäristöön liittyvät erilaiset muutokset vaativat käytettäviltä menetelmiltä nimenomaan nopeaa reagointikykyä. Talousjohtaja painottaa, että tämän hetken ympäristön ollessa epävarma, korostuu erilaisten skenaarioiden tarve ja ”what if-analyysien” merkitys.

Yritys B:n talousjohtajan mielestä käytössä olevat taloushallinnon menetelmät vastaavat tällä hetkellä toimintaympäristön haasteisiin ja mahdollisuuksiin.

Yritys C:n talouspäälikkö kokee, että käytössä olevat menetelmät vastaavat toimintaympäristön haasteisiin ja mahdollisuuksiin tällä hetkellä ”tosi huonosti.”

Yritys D:n taloushallinnon menetelmät vastaavat talousjohtajan mukaan hyvin toimintaympäristön haasteisiin ja mahdollisuuksiin, mutta hän korostaa ennakoitokyvyn merkitystä siten, että taloushallinnon on tiedettävä jo etukäteen millaista tietoa esimerkiksi myyntiosasto tarvitsee. Talousjohtaja kuvaa asiaa näin:

*”No, ne vastaa hyvin, mut siinäkin on sama se, et mitä on sanottu, et mimmosta tietoo näil meidän menetelmillä ja järjestelmillä me pystytään tuottamaan vaikka myynnille ja se on hyvin rajallista tällä hetkellä se on sellasta ad-hoccia vois sanoo aika pitkälti et joku tarvii jotain niin sit me ruvetaan tekemään. Jatkossa se tulee olemaan sellasta, et me tiedetään että niin kun minkälaista myyjät tarvitsee, kuinka usein ne niin kun tarvitsee niin pyritään automatisoimaan et ne saa sen joko itte kaivamalla helposti näist uusista järjestelmistä tai sit jopa ne mitkä me tiedetään et ne tarvii kuukaudesta toiseen tai viikosta toiseen niin lähtee automaattisesti niille meili, et se niin kun helpottaa heidän työtä ja sit taas täällä meidän työtä.”*

Yritys E:n talousjohtaja uskoo, että heidän taloushallinnon menetelmät vastaavat toimintaympäristön haasteisiin.

*”No, jos taloushallintoo ajatellaan, niin kyllä väitän, että ne vastaa ja meidän järjestelmät on niin joustavia, että ne aika hyvin kyllä nyt niin kun elää toimintaympäristön muutostenkin kanssa et ei ehkä sillä puolella, mut sitten kun mennään noihin muihin prosesseihin, kun ajatellaan jotakin myyntityötä tai markkinointia tai jotain, niin siellähän ne muutokset näkyy sitten enemmänkin toimintatavan muutoksina, kun yhtäkkiä kuluttajaprofiili onkin ihan erilainen, meillä on hirveen paljon enemmän vanhempaa väestöä ja et kun väestö ikääntyy koko ajan, niin sun pitää ottaa huomioon se tuotteissa ja tuotteiden ulkonäössä ja miten siinä mainostamisessa ja markkinoinnissa, että miten vanhempi väestö niin kun suhtautuu asioihin elikä sillä tavalla siellä puolella niitä onkin sitten ehkä enemmän haasteita. En mä usko, että taloushallinnossa on.”*

Yritys F:ssä koetaan, että taloushallinnon menetelmät vastaavat tällä hetkellä juuri ja juuri toimintaympäristön haasteisiin. Talouspäällikön mukaan yrityksen toimintaympäristö on muuttunut ja se pakottaa seuraamaan ja ennustamaan tällä hetkellä erityisesti käyttöpääomia ja kassavirtaa. Toimintaympäristön haasteisiin pystyttäisiin vastaamaan paremmin ennustamiseen ja erityisesti kassavirran ennustamiseen liittyvien menetelmien ja kassanhallintajärjestelmien avulla.

#### 4.4.2 Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan vaikuttaneet tekijät

Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan vaikuttaneiden tekijöiden selvittämiseksi pyrittiin haastattelun avulla saamaan vastaus toiseen tutkimuskysymykseen:

*Miten yritysten strategiset valinnat ja toimintaympäristöön liittyvät tekijät ovat vaikuttaneet käytettävien menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen?*

Ensin tarkastellaan strategisia tavoitteita ja valintoja ja tämän jälkeen toimintaympäristöön liittyviä tekijöitä, joita ovat kilpailuympäristö, liiketoimintalogiikka, johtamisjärjestelmät ja sidosryhmäajattelu.

#### 4.4.2.1 Strategiset tavoitteet ja valinnat

Haastattelun tavoitteena oli selvittää miten yritysten strategiset tavoitteet ja valinnat ovat vaikuttaneet johdon laskentatoimen menetelmien valintaan. Haastattelun perusteella voidaan todeta, että kaikki haastatellut yritykset olivat sitä mieltä, että strategiset tavoitteet ja valinnat ovat ainakin jollain tasolla laskentatoimen menetelmävalintojen taustalla. Yritys B:n talousjohtaja painottaa strategian merkitystä menetelmävalintojen taustalla näin:

*”Tottakai ne vaikuttavat.” Strategia on lähtökohta ja sitten tulevat siitä johdetut menetelmät. Strategia ohjaa toimintaa ja menetelmien avulla on pystyttävä saavuttamaan strategiset tavoitteet. Strategian mukaan eletään ja sen ehdoilla päivitetään menetelmiä.”*

Yritysten D ja E talousjohtajat toteavat, että strategiset tavoitteet ja valinnat näkyvät erityisesti yrityksen tavassa toimia. Yritys D:n talousjohtaja kuvaa strategisten tavoitteiden ja valintojen merkitystä seuraavasti:

*”Ne ohjaa meillä paljon, et oikeestaan kaikkeen ihan yksittäisestä projektista lähtien niin sitä peilataan siihen, et miten se tukee strategiaa. Tokihan tottakai me tehdään sellasiakin päätöksiä niin kun mitä nyt ei ihan helposti pystytä yhdistämään meidän strategiaan, mut kyl me pyritään se, et joka ikinen päätös niin sieltä löytyis joku linkki kautta synkkaus tohon meidän strategiaan että kyl meidän strategia esimerkiksi just kun sanotaan että tehdään näitä 5Q tavoitteita et mitä mä aattelen itte niin vuodeks eteenpäin tavoitteet, niin kaikki ne tavoitteet on sellaisia, että ne niin kun tukee strategiaa. Toki on sit paljon varsinkin IT:ssä paljon mikä on vaan sellasta pötköä, et se on mentävä et homma pelaa ja uudistettava ja sitä kautta tehtävä päätöksiä mut mitä mä ainakin itte ajattelen mun edellisiä työpaikkoi niin siinä on ihan hirvee ero siihen miten paljon me täällä painotetaan just nimenomaan sitä strategiaa, et se ei oo vaan se, et se on jossain kaapissa aukikirjoitettu teksti, vaan niin kun me kyl niin kun paukutetaan sitä varmaan joittenkin mielestä ihan kyllästymiseen asti, että koko henkilökunta tietäis pääpiirteissään mikä meidän strategia on ja sit se, et se ei oo vaan niin kun sanahelinää vaan ne myös ymmärtäis niin kun mitä se tarkoittaa.”*

Voimakkaat kasvutavoitteet vaikuttavat käytettävien laskentamenetelmien valintaan yritys C:ssä siten, että ne ovat saaneet aikaan tarpeen uudentamisesta kasvua tukevista menetelmistä, jotka mahdollistavat päivittäisen tiedon jalostamisen raporteiksi niin, että se tukee yrityksen johdon päätöksentekoa. Yritys F:ssä nähdään, että kustannustehokkuus tavoitteet ohjaavat menetelmävalintoja siten, että menetelmien avulla on pystyttävä tuottamaan mahdollisimman helposti toteutumatietoja sekä mahdollistaa tiedon analysoimisen ja ennustamisen. Yritys A näkee strategisten tavoitteiden ja valintojen vaikuttavan käytettävien menetelmien valintaan sillä tavoin, että menetelmien tulee mahdollistaa tavoitteiden toteutumisen seuraamisen.

#### 4.4.2.2 Kilpailuympäristö

Haastattelun mukaan muutokset kilpailuympäristössä erityisesti kiristyneen kilpailun muodossa asettavat omat haasteensa käytettäville laskentatoimen menetelmille. Yritykset C ja D näkevät kilpailuympäristön vaikuttavan käytettäviin menetelmiin siten, että kilpailun kiristyminen pakottaa asiakaskatteiden seuraamiseen. Yrityksen on tärkeää tietää ja nähdä mahdollisuudet tuotteiden valmistamiseen kilpailijoita edullisemmin. Yritys E:ssä nähdään kilpailuympäristön vaikutukset käytettävien menetelmien valintaan liittyen lähinnä omien prosessien tehokkuuden maksimoimisessa, jotta varmistettaisiin mahdollisimman kilpailukykyiset hinnat. Yritys A:n toimiala on kilpailtua ja talousjohtajan mukaan tämä tarkoittaa, että heidän olisi tärkeää ymmärtää tämän vuoksi kilpailija-analyysijä ja tuoda niitä toimintaan enemmänkin. Tällä hetkellä asiassa olisi talousjohtajan mukaan kehittämistä. Yritys F:n kilpailuympäristö on muuttunut ja kilpailutilanne on tällä hetkellä hyvin haastava kilpailijoiden alentaessa hintoja ja myydessä varastojaan tyhjäksi. Tällä on talouspäällikön mukaan suuri vaikutus käytettäviin menetelmiin ja kysyttäessä vaikuttaako kilpailuympäristö käytettäviin menetelmiin hän toteaa näin:

*”No tietenkin, nythän on toimintaympäristö muuttunut, niin kuin äsken sanoinkin, kassavirtaan aletaan kiinnittämään huomiota ja nimenomaan käyttöpääomaan, niin ne on kyllä muuttuneet ihan totaalisesti jos ajatellaan, mitä oli esimerkiksi kaks vuotta sitten meidän raportointi, että se oli tuloslaskelma ja taseesta ei oikein niin kun tase vaan niin kun kokonaisuutena. Mutta kyllä nyt käyttöpääomaa ja nettokäyttöpääomaa seurataan tosi tarkasti ja ennustetaan ja samaten tätä kassavirtaa se täytyy kyllä olla,*

*se on muuttunut ihan totaalisesti oikeestaan ihan viimeisenkin vuoden aikana. Sen merkitys kyllä kasvaa koko ajan. Että se on kyllä tämän toimintaympäristön suurin muutos. Ihan kun ottaa kaikki tässä tätä liiketoimintaa ajatellen että käyttöpääomaakin seurataan, että varastot ei kasva ja myyntisaamiset ei kasva ja ostovelkojen kierto ja muuta niin se on tosi tärkeä.”*

Kilpailuympäristö pakottaa myös Yritys B:n seuraamaan tilannetta ja talousjohtajan mukaan onkin tärkeää tietää oma tuoteasemointinsa. Muuten kilpailuympäristöllä ei ole vaikutusta Yritys B:n menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen. Talousjohtaja uskoo, että heidän käytössään olevat menetelmät ovat samantapaisia kuin muilla alan yrityksillä ja heidän menetelmänsä ovat helposti sovellettavissa jollekin toiselle yritykselle. *”Mitään valmista pohjaa ei kuitenkaan ole olemassa ja kaikki on räätälöitävä itse meidän yrityksen tarpeita ajatellen.”*

#### 4.4.2.3 Liiketoimintalogiikka

Liiketoimintalogiikan vaikutukset käytettävien laskentatoimen menetelmien valinnassa painoutuivat haastatelluissa yrityksissä lähinnä kumppanuusajattelun näkökulmasta. Yritys A on sitä mieltä, että esimerkiksi alihankintaan liittyvät asiat vaikuttavat käytettäviin menetelmiin.

*”Kyllä tokihan nämä asiat näkyy siellä kyllä ja meilläkin on osa töistä siirtynyt just tällaisen alihankinnan puolelle ja yhteistyökumppaneiden kautta tehtävää juttua ja sillä tavalla ja niistä saatava tieto on myös se tärkeä tieto ymmärtää sen kokonaisuuden kannalta.”*

Yritys C:n toiminnassa näkyy jonkin verran verkostoituminen erityisesti hankinnan puolella ja siellä verkostoituminen on vaikuttanut erilaisten seurantakorttien käyttämiseen ja läpinäkyvyyden mukaan tuomiseen hankintaorganisaatioon yhdessä alihankkijoiden kanssa.

Yritys E:n liiketoimintalogiikassa korostuu kumppanuusajattelu ja win-win-periaatteen noudattaminen, joka tarkoittaa molempien yhteistyökumppaneiden edun tavoittelua.



*”Kun me yhteistyökumppaneita haetaan niin meille se raha ei välttämättä ookaan se ainoa kriteeri millä niitä yhteistyökumppaneita arvioidaan vaan se yhteistyön sujuvuus ja niitten yhteisten arvojen löytäminen niin että paitsi, että me saadaan siitä yhteistyöstä jotain niin myöskin sen meidän yhteistyökumppanin täytyy saada siitä jotain, et me ei haluta olla semmoisia pelureita, että me hankitaan se kaikki voitto vaan itelle ja sitten katotaan vierestä, että jääks toi henkiin vai ei. Ei niin! Ja sama koskee meidän logistiikkakustannuksia, me halutaan löytää semmoiset yhteistyökumppanit meidän jakeluun ja siirtokuljetuksiin että me löydetään semmoinen hintataso, että myöskin se vastapeluri pärjää sillä, jolloinka me varmistetaan se, että hänellä riittää työntekijöitä me saadaan ne kuljetuspalvelut, mitkä me ihan oikeesti halutaan. Et sillä tavalla yritetään vähän laajemmin nähdä tää tilanne, ettei aina vaan vedetä se viimeisin voitto. Me halutaan nimenomaan laadukasta työtä myöskin meidän yhteistyökumppaneilta, koska se helpottaa sitten taas meidän päässä tapaa toimia.”*

Yritykset B ja D eivät näe liiketoimintalogiikalla olevan vaikutusta taloushallinnon menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen. Yritys B ei näe liiketoimintalogiikalla olevan mitään vaikutusta menetelmävalintoihin. Liiketoimintalogiikkaan liittyvien tekijöiden vaikutuksen käytettäviin menetelmiin Yritys D:n talousjohtaja näkee erityisesti johdon ja tiiminvetäjien näkökulmasta, mutta niillä ei hänen mukaansa ole vaikutusta jos ajatellaan koko yrityksen menetelmiä kokonaisvaltaisesti.

*”Joo, mä sanoisin, et meillä varmaan ne niin kun ehkä ne kärjistyy enemmän niin kun johdossa ja sit sanotaan noi tiiminvetäjät, mut tota noin kyl senkin huomaa varmaan jos puhutaan tästä otetaan viimeiset viis vuotta tai viimeinen vuosi niin huomaa, et siin on kaikista radikaalein ero täs vuoden aikana, mut että me sit taas kyl meillä ainakin tällä hetkellä rajoittuu pienempään määrään porukkaa. Et ei voi sanoo, et näkis niin kun läpi koko talon.”*

#### 4.4.2.4 Johtamisjärjestelmät

Kolmessa haastattelussa yrityksessä nähtiin johtamisjärjestelmien vaikuttavan laskentatoimen menetelmien valintaan menetelmien johdon raportointimahdollisuuksien kautta. Johtamisjärjestelmien vaikutus käytettäviin

menetelmiin näkyy Yritys A:ssa lähinnä raportointirakenteessa ja raportoinnin tasossa. Myös Yritys F:ssä johtamisjärjestelmien vaikutukset näkyvät erityisesti raportointiin liittyvien menetelmien osalta. Yritys C:n talouspäällikkö lähestyy johtamisjärjestelmiä siten, että hän kuvaa kuinka ennen johtamisjärjestelmät olivat melko autoritäärisiä ja tänä päivänä enemmän demokraattisempia ja johtoryhmän roolia korostavia. Johtamisjärjestelmät vaikuttavat menetelmiin siten, että tänä päivänä täytyy tuottaa enemmän raportteja esimerkiksi eri osastojen tuloksista ja kiinteistä kustannuksista.

Johtamisjärjestelmällä on vaikutusta menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen Yritys B:ssä sillä tavoin, että yrityksellä on tietty tapa miten johdetaan ja mekanismit rakennetaan sen ympärille.

Yritys D:ssä on muokattu voimakkaasti johtamisjärjestelmiä niihin kohdistuvien tarpeiden vuoksi lähinnä sillä tavalla, että johtamisesta on pyritty tekemään systemaattisempaa esimerkiksi jokaiselle johtoryhmän jäsenelle ja tiiminvetäjälle laadittujen johtamisjärjestelmien muodossa, jotka ovat linjassa keskenään. Johtamisjärjestelmät vaikuttavat kehityskeskustelujen ja tiimipalavereiden aikatauluihin ja niissä käsiteltäviin asioihin.

Yritys E:ssä johtamisjärjestelmien vaikutus käytettäviin menetelmiin näkyy erityisesti Balanced Scorecardin kautta.

*”No, kyllähän ne vaikuttaa samalla tavalla kun muuannekin, elikä Balanced Scorecardin kauttahan se tulee sitten myöskin talousosastolle, että sieltähän se valuu ylhäältä päin alaspäin. Et en mä osaa siihen oikeen muuta sanoo. Sieltä se tulee ja johtamisjärjestelmähän tietysti kun meillä on Balanced Scorecard, niin kaikki ne mittarit mitä sinne asetetaan, niin meidän pitää taloushallinnossa sitten pystyä tuottamaan sitten niille mittareille ne arvot. Elikä sillä tavallahan se asettaa meille vaatimuksia, että meidän pitää pystyä myöskin sitten seuraamaan... antamaan ne luvut mitä seurataan. Meiltähän ne luvut tulee.”*

#### 4.4.2.5 Sidosryhmäajattelu

Suurin osa haastatelluista yrityksistä ei koe sidosryhmäajattelulla olevan vaikutusta taloushallinnon menetelmävalintoihin. Yritys A näkee kuitenkin omistajalähtöisyyden ja pörssiyhtiömuodon vaikuttavan käytettäviin menetelmiin raportointiin liittyvän pörssiyhtiömäisen toimintamallin ja hallituksen asettamien tavoitteiden muodossa. Sidosryhmäajatteluun liittyviä vaikutuksia käytettäviin menetelmiin liittyen Yritys C:n talouspäällikkö kuvailee näin:

*”No pankille on aina pitänyt tietyt raportit laittaa ja tietysti uutena voi olla sitten se verkostoituminen hankintaorganisaatiossa alihankkijoiden kanssa ja tulee tiettyjä omia vaatimuksia, mutta siis jos nyt puhutaan siitä minkälaiset taloushallinnon menetelmät on, niin ei ne niinkun mitenkään siihen vaikuta, mutta enemmän vaan pitää erilaista raporttia, erilaista katelaskelmaa, et kaikki haluaa tietää panostuotosuhteen.”*

Yritys D:n talousjohtaja ei koe, että sidosryhmäajattelulla olisi kovin voimakasta vaikutusta käytettävien menetelmien valintaan liittyen. Kysyttäessä, kuinka paljon vaikutusta sidosryhmäajattelusta tulee käytettäviin valintoihin hän vastasi seuraavasti:

*”No tulee tulee toki, mutta mä sanoisin, että vähemmän kuitenkin, vähemmän kuitenkin. Sekin on taas vähän semmosta et mä luulen että ne on ehkä jäänyt vähän jokaisen omaan enemmänkin niin kun omalle kontolle, et tavallaan jos se kiinnostaa mua ja mä nään sen hyödylliseksi niin mä ehkä tavallaan käytän sitä tai toimitusjohtaja, mut sit taas meidän myyntijohtaja ei näkiskään sitä samalla tavalla. Paljonhan täs on sellasta, et me ollaan niin uus porukka että ihmiset hoitaa vähän kuka milläkin tavalla, vaikka me koko ajan niin kun viedään sitä eteenpäin yhtenäisempään suuntaan mut että niin kun silleen näkyvästi mä en sanois, että sidosryhmät ihan hirveesti vaikuttaa.”*

#### 4.4.3 Strategisen johdon laskentatoimen kehittämistarpeet ja tulevaisuuden haasteet

Strategisen johdon laskentatoimen kehittämistarpeiden ja tulevaisuuden haasteiden selvittämiseksi pyrittiin haastattelun avulla saamaan vastaus kolmanteen tutkimuskysymykseen:

*Mitä tulevaisuuden kehittämistarpeita ja -haasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä on strategisille johdon laskentatoimen menetelmille?*

Strategisen johdon laskentatoimen kehittämistarpeita ja tulevaisuuden haasteita tarkastellaan seuraavaksi aineistosta poimittujen teema-alueiden avulla. Haastatteluaineistosta voidaan nostaa seuraavat yritysten strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden kehittämistarpeita kuvaavat teemat:

- Teema 1 Raportoinnin kehittäminen (tiedon paremmat analysointimahdollisuudet, raportoinnin monipuolistaminen, helpottaminen ja nopeuttaminen)
- Teema 2 Ennustamisen kehittäminen
- Teema 3 Taloushallinnon perustoimintojen ulkoistaminen (jotta aikaa jää keskittyä haasteellisempaan analysointityöhön)
- Teema 4 Yksittäisiin laskentamenetelmiin ja järjestelmiin liittyvät tarpeet ja haasteet (kustannusten hallintaan liittyvän laskennan syventäminen ja laajemman toimintajärjestelmän käyttöön ottaminen)
- Teema 5 Taloushallinnon henkilöstön osaamisen kehittäminen (raportointivaatimusten muutokset, IFRS, toimintaympäristön muutokset, ikääntyvä henkilöstö)
- Teema 6 Taloushallinnon henkilöstön vuorovaikutus- ja kommunikaatiotaitojen kehittäminen (kyky informoida muuta organisaatiota taloutta koskevien raporttien tarkoituksista)

Teema 7 Taloushallinnon työvälineiden kehittäminen (rutiinitöiden helpottaminen, jotta aikaa jäisi enemmän päätöksentekoon, tiedon analysoimiseen ja ennustamiseen)

Teema 8 Taloushallinnon henkilöstön jaksamisen turvaaminen

TAULUKKO 6. Strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden kehittämistarpeet ja – haasteet teemoittain

Teema	Yritys A	Yritys B	Yritys C	Yritys D	Yritys E	Yritys F	Yht.
Teema 1 Raportoinnin kehittäminen	X	X	X				3
Teema 2 Ennustamisen kehittäminen	X	X	X			X	4
Teema 3 Taloushallinnon perustoimintojen ulkoistaminen				X			1
Teema 4 Yksittäisiin laskentamentelmiin ja -järjestelmiin liittyvät tarpeet ja haasteet	X	X					2
Teema 5 Taloushallinnon henkilöstön osaamisen kehittäminen	X			X	X		3
Teema 6 Taloushallinnon henkilöstön vuorovaikutus- ja kommunikaatiotaitojen kehittäminen					X		1
Teema 7 Taloushallinnon työvälineiden kehittäminen					X		1
Teema 8 Taloushallinnon henkilöstön jaksamisen turvaaminen				X			1

**Ennustamisen kehittäminen** nähtiin neljässä yrityksessä strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden kehittämistarpeena ja – haasteena. Yritys F näkee tulevaisuuden kehitystarpeiden ja -haasteiden liittyvän keskeisesti ennustamiseen, jonka merkitys korostuu tulevaisuuden muuttuvassa toimintaympäristössä.

*”Se taas varmaan liittyy tuohon ennustamiseen, mitä mä oon seurannut tuota alan koulutusta ja muuta niin kyllä ne alkaa ohjelmistotalotkin tarjoamaan näitä ennustamis työkaluja ja alkavat kehittämään itsekin näitä ennustamisen työkaluja. Se on aivan varmasti se seuraava, että siihen tulee jotain muutakin kun Excel ja ne liittyy myös tähän ihan päivittäiseen kassavirtaankin, että sieltä kautta tullee myös sitä*

*ennustetta, joka yhdistetään kirjanpidon tietoon sitten ja budjetteihin. Se on musta ollut nyt se alan trendi. Se on kyllä ihan selkeesti muuttunut se trendi, että ennen tuijotettiin vaan sinne menneisyyteen niitä lukuja, mitä on tapahtunut ja nyt sitten suuntaudutaan kohti tulevaisuutta enemmän. Kyllä niin kun niitten työkalujen saaminen ja virallistaminen, että ois sitten ihan oikeita työkaluja siihen ennustamiseen, eikä vaan, että Excelissä sitten pyöritetään jotakin.”*

Yritys A, B ja C korostavat myös ennustamisen merkitystä tulevaisuudessa. Yritys B:n talousjohtajan mukaan tulevaisuudessa on tärkeää nimenomaan ennakointikyvyn varmistaminen eli saavuttaa tilanne, ”jossa mikään ei meitä yllätä.” Yritys C:ssä tulevaisuuden kehitystarpeina ja -haasteina korostuivat ennustamisen tarkkuus, johdolle tiedottamisen ajantasaisuus sekä nopeus, joita talouspäälikkö kuvasi näillä sanoin:

*”No semmoinen niinkun tää ennustamisen tarkkuus ja tietämys siitä ne täytyis olla siinä niinkun semmoiset hyvät välineet, että se palvelis tulevaisuutta, ettei aina katota peruutuspeiliin. Että se on hirveen tärkeätä. Ja siinäkään ei ne tarvii olla mitään niinkun tähtitiedettä, vaan että jos seurataan jotain tarjouskantaa, että kuinka monta puhelinkyselyä on tullut asiakkailta tai mistä päin maailmaa, niin ne täytyy sitten vaan rekisteröidä ja saada tiedoksi johdolle joka tekee päätökset tarpeeksi ajoissa se tiedottaminen. Kyllä ne siinä lähinnä on, että eihän siis perus kirjanpito ja perus laskentatoimi niin ei se oo mihinkään muuttunut siitä, että tulot miinus menot on se kate, se on edelleen niin. Pitää vaan osata ottaa ne kaikki oikeat tekijät sieltä huomioon ja varmaan sitten tää tuotekehityksen ja innovaatioiden niinkun niitten katteen laskeminen ja ennustaminen, että siinä niinkun tukena niihin tuotekehityspäätöksiin, et se on varmaan yks haaste kanssa. Mut ei siinäkään mitään tähtitiedettä.. pitää osata ennakoida ne kulut ja sitten tietysti asiakastyytyväisyysmittausten, markkinatutkimusten avulla ja asiakkaita kuuntelemalla se tarve, mitä tarvitaan.”*

**Raportoinnin kehittämisen** nähtiin olevan kolmessa yrityksessä tulevaisuuden kehitystarve tai – haaste. Yritys B:ssä olisi eniten tarvetta sellaiselle raportointigeneraattorille, josta saadaan nopeasti selville asiat tuotteeseen, tiliin, toimittajaan jne. liittyen. Taloushallinnon menetelmien kehitystarpeet Yritys C:ssä liittyvät raportoinnin monipuolistamiseen ja helpottamiseen ja sitä tavoitellaan

Datawarehouse -järjestelmän avulla, joka mahdollistaisi Excelin käyttämisen minimoimisen. Lisäksi kun ajatellaan ulkoista laskentatoimea, niin erilaiset kansainvälisen kirjanpitolain asettamat vaatimukset on myös saavutettava.

Haastateltavista kolme mainitsi **taloushallinnon henkilöstön osaamisen kehittämisen** yhdeksi taloushallinnon tulevaisuuden kehittämistarpeeksi tai – haasteeksi. Yritys D:n kehitystarve ja -haaste liittyy taloushallinnon osaamisen kehittämiseen raportointivaatimusten ja toimintaympäristön muuttuessa. Yrityksen talousjohtaja kuvaa haastetta näin:

*”Kaiken kaikkiaan se, että pysytään kun raportointivaateet muuttuu, rakenteet muuttuu, tulee uusia bisnesunitteja, ehkä ostetaan yrityksiä, niin oikeestaan se, et miten ne päivittäiset rutiinit istuttaa siihen muutokseen, vaikka alukshan ne tietysti koskee vaan johtoo siinä vaiheessa kun vaik joku uus firma tulee tai mietitään jotain uutta rakennetta, mut aika äkkiä se rupee näkymään ihan yksittäisissä työntekijöissään siellä, et pitää muuttaa sitä toimintatapaa ja sisäistää uusia juttuja. Niin se, et miten sen sais ikään kun silleen tota noin järkeväks ja siitä ei tulis liian raskasta niin se on semmonen ehkä haaste.”*

Yritys E näkee myös haasteena taloushallinnon henkilöstön osaamisen kehittymisen, johon liittyvät esimerkiksi IFRS:n asettamat vaatimukset ja ikääntyvä henkilöstö. Yritys E:n talousjohtajan mukaan:

*”Se on haaste siinä vaiheessa kun me esimerkiks missä me ollaan, kun meillä on työsuhteet, jotka on 40-vuotta pitkiä. Niin siellä sen tiedon ylläpitäminen on oikeasti haaste. Ja sitten kun ajatellaan, että mekin ollaan IFRS-maailmassa, elikä IFRS elää tämmöistä valtavaa turbulenssia koko ajan se muuttuu ja kehittyy ja standardeja tulee lisää ja ne pitäis osata ja muuta niin tota se ajan tasalla pysyminen on oikeesti haaste ja tota sillä tavallahan se menis luontevammin jos aina vois rekrytoida uutta nuorta, joka on koulutettu nimenomaan niihin asioihin, niin silloin sieltä tulis sitä uutta verta siihen organisaatioon, mut jos kukaan ei lähde vanhemmista pois, niin et sä voi ottaa niin kun lisää uutta väkeä, koska se ei oo tehokasta. Eikä kaikille oo töitä. Niin se on vaan täytyy yrittää sitten löytää ensinnäkin silloin kun pääset rekrytoimaan, niin oikeantyyppisiä ihmisiä, jotka myöskin haluaa kehittää sitten itseään vuosien varrella, et kyllä se sen paineen aiheuttaa.”*

Yritys A:ssa tulevaisuuden haasteena nähdään yleisen tietämyksen lisääminen, koska tietoa on paljon, mutta siihen, kuinka tietoa voitaisiin vielä paremmin hyödyntää löytyy varmasti vielä mahdollisuuksia.

Yritys D:ssä nähdään taloushallinnon tulevaisuuden kehitystarpeiden ja -haasteiden liittyvän siihen, että tiettyjä taloushallinnon perustoimintoja, kuten esimerkiksi palkkahallintoa olisi tarpeen ulkoistaa, jotta talon sisällä jäisi aikaa keskittyä haasteellisempaan analysointityöhön.

*”Meillä on varmaan haasteista se, et meil on niin kun et me tietysti haluttais jotenkin järkevästi päästä että sellaista ihan simppeliä bulkkiä me ei tehtäis itte tai ainakin me jollain tavalla mietitään et pystyiskö sitä niin kun antamaan ulos talosta, et me voitais itte keskittyä siihen niin sanotusti oleelliseen. Et me ollaan täydellisesti yritetty miettiä sit kaikki että palkat ois helppo ulkoistaa, et ulkoistetaanko palkat sitten tavallaan et tehdään itte täällä jotain niin kun sillä tavalla haasteellisempaa ja järkevämpää mikä ei oo tota taas niin helppo ulkoistaa ja halutaan tehdä itte täällä, et kyl me ollaan niin kun tota kautta lähdetty sitä pyörittelemään, et varmaan annetaan pois noita simppelimpiä juttuja ja pidetään sit itte näitä haasteellisempia jaetaan sit niin kun vastuuta talon sisällä.”*

Yritys D:n mukaan kehitystarve ja -haaste puolestaan liittyy henkilöstön jaksamiseen ja työn kuormittavuuteen.

*”Sit taas niin kun toisaalta sit nykyään kun aatellaan, et ihmisten kuormitusta niin kun kuinka paljon ihmiset tekee päivässä työtä ja pitäis pitää välillä lomaakin ja sit et se tavallaan, et taloushallinnossa kumminkin se on kuitenkin numerotarkkaa hommaa pyöritellään palkkoi, lukui, raportteja ne kun vaikuttaa moneen juttuun niin se et siellä pysyy se vireystaso koko ajan niin kun yllä niin mä sanoisin, että siinä on varmaan isompia haasteita tällaiselle niin kun kasvuyrityksille.”*

Controllereilta vaaditaan Järvenpään ym. (2001, 55 – 56) mukaan vuorovaikutus- ja kommunikaatiotaitojen kehittämistä, koska heidän tehtävänkuvaansa kuuluu entistä enemmän tiedon analysointia varmistaen samalla, että tiedon vastaanottajat myös ymmärtävät saamansa tiedon. On siis ensiarvoisen tärkeää, että päätöksentekoon osallistuvat avainhenkilöt oppivat hyödyntämään controllerin osaamista ja ovat tarvittaessa valmiita muuttamaan omia toimintatapojaan. Partanen (2007, 76)



painottaa myös vuorovaikutus- ja viestintätaitojen tärkeyttä controllereiden roolivaatimuksissa. Hänen mukaansa controllerilta vaaditaan johdon tietotarpeiden ymmärtämistä ja kykyä tehdä ehdotuksia ja haastaa johdon ajattelua. Yritys E:n tulevaisuuden haaste liittyy taloushallinnon roolin informoida ja ohjeistaa muuta organisaatiota taloutta koskevien raporttien ym. informaatiolähteiden tarkoituksista ja hyödyntämisestä, jotta niiden perusteella ei tehtäisi vääriä johtopäätöksiä. Talousjohtaja kuvaa asiaa näin:

*”Me on nähty ainakin nyt ihan viime aikoina, kun näitä muutoksia on ollut niin paljon, niin meidän pitää entistä enemmän myöskin prepata meidän organisaatiota ymmärtämään näitä taloudellisia asioita, niin, että kun hän saa jonkun raportin tai tiedon meiltä, niin he tietää kuinka se on luotu ja mitä siellä taustalla on, jotta he eivät tee vääriä johtopäätöksiä ja se on nyt ehkä niin kun tullut esille, että kun on paljon ihmisiä organisaatiossa, joilla ei oo taloudellista osaamista, eikä oo koulutusta, eikä tietämystä miten kirjanpito ylipäättään niin kun rakentuu se selittäminen niille ihmisille, että mitä tää raportti nyt oikeesti kertoo ja mitä johtopäätöksiä tästä voidaan tehdä ja mitä tästä ei voida tehdä, niin se on niin kun entistä enemmän meidän tehtävä, auttaa heitä ymmärtämään. Et ei niinkään se määrällinen raporttien määrä enää ei oo se ratkaiseva, vaan ne tietyt täsmäraportit just siihen tarpeeseen se on se.”*

Yhtenä haasteena nähdään taloushallinnon työvälineiden kehittäminen, jotta työvälineistä saataisiin kaikki mahdollinen hyöty ja varsinainen operatiivinen rutiinityö helpottuisi jättäen samalla enemmän aikaa päätöksentekoon ja tiedon analysoimiseen, kehittämiseen ja ennustamiseen. Tätä yritys E:n talousjohtaja kuvaa näin:

*”Sit jos aatellaan meidän työvälineitä, niin tota tietohallinto kehittyy valtavaa vauhtia ja ohjelmistojen monipuolisuus lisääntyy ihan älyttömästi, aina tulee uusia versioita, joissa on uusia ominaisuuksia, niin mä näen isona haasteena sen, että miten ne tietojärjestelmien kaikki ne ominaisuudet saadaan valjastettua siihen meidän hyötykäyttöön. Et mä väitän, että tälläkin hetkellä vaikka me käytetään hyvin paljon tietojärjestelmiä meidänkin talossa, niin me kuitenkin hyödynnetään niistä ominaisuuksista mitä niihin sisältyy, niin korkeintaan kymmentä prosenttia jos sitäkään. Elikä mä haluan, että me saatais niistä ohjelmista enemmän irti, niin, että*

*meidän ei tarts niin kun henkilöstön käsipelin tai niin kun käsin näitä asioita vääntää, vaan saatais se automatiikka käyttöön ja sitten kaikki ne ohjelman ominaisuudet niin että se ois helpompaa se varsinainen operatiivinen työ, niin että enemmän aikaa jäis sitten niille päätöksenteolle ja analysoinnille ja sille kehittämislle ja ennustamiselle ja näille asioille.”*

Yksittäisiä laskentamenetelmiin ja – järjestelmiin liittyviä kehitystarpeita ja – haasteita olivat Yritys A:n mainitsema tulokortin jalkauttaminen koko organisaatioon ja Yritys B:n kustannusten hallinnan syventäminen ja laajemman ERP:n käyttöönotto. Yritys B:n talousjohtajan mukaan heidän käytössään olevaa kustannusten hallinnan ”tietokuutiomenetelmää” täytyy laajentaa enemmän ”full-cost” – ajattelulle, koska kiinteiden kustannusten osuus yrityksen kustannusrakenteesta on merkittävä. Lisäksi tietokuutio täytyisi ulottua myös tuotelinjoille, koska jokainen tuotelinja on erilainen (”se on tämän vuoden tavoite”) Erityisesti tuotannonohjauksen, materiaalin hallinnan ja varastoinnin kohdalla menetelmissä on aukko eli näihin liittyen menetelmiä täytyisi laajentaa. Todennäköisesti Yritys B:ssä tullaan siirtymään SAP:iin, joka tulotisiin implementoimaan tämän vuoden aikana, mutta tämä ei ole vielä täysin varmistunut.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

### 5.1 Yhteenveto

Tämän opinnäytetyön teoreettisena tavoitteena oli tarkastella yrityksen strategian lähtökohtia ja strategisia valintoja sekä toimintaympäristön strategiselle johtamiselle asettamia haasteita. Toisena teoreettisena tavoitteena oli tutkia strategista johtamista ja analysoida sitä tukevia strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Empiirisenä tavoitteena oli kuvata strategisen johdon laskentatoimen nykytilaa ja tulevaisuuden kehittämishaasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä. Toisena empiirisenä tavoitteena oli tarkastella pohjoissavolaisten yritysten strategisten valintojen ja toimintaympäristöön liittyvien tekijöiden vaikutusta strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen. Opinnäytetyön tutkimuskysymykset olivat:

1. Mitä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä pohjoissavolaisissa yrityksissä käytetään?
2. Miten yritysten strategiset valinnat ja toimintaympäristöön liittyvät tekijät ovat vaikuttaneet käytettävien menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen?
3. Mitä tulevaisuuden kehittämistarpeita ja -haasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä on strategisille johdon laskentatoimen menetelmille?

Tutkimusmenetelmänä käytettiin teemahaastattelua, johon osallistui yhteensä kuuden pohjoissavolaisen yrityksen talousjohdon edustaja. Neljässä yrityksessä haastatteluun osallistui yrityksen talousjohtaja ja kahdessa yrityksessä talouspäällikkö. Haastatellut yritykset edustivat erilaisia toimialoja ja niiden liikevaihto vaihteli 50 – 250 miljoonan euron välillä. Tutkimus oli luonteeltaan laadullinen tutkimus ja se toteutettiin toiminta-analyttisellä tutkimusotteella.

Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käyttöä analysoitiin Järvenpään ym. (2001) lähestymistavan mukaisesti, jossa menetelmien viitekehys jaettiin kolmeen osa-alueeseen: *strategisen kustannusjohtamisen menetelmiin*, *strategisen ohjauksen menetelmiin* ja *markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmiin*.

*Strategisen kustannusjohtamisen* menetelmien käyttöä tarkasteltiin kustannusten hallintaan liittyvien menetelmien, toimintolaskennan ja strategisiin tuotepäätöksiin

liittyvien menetelmien osalta. Kustannusten hallintaan liittyen voidaan todeta, että integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien merkitys korostui tämän tutkimuksen haastatelluissa yrityksissä, joista viisi hyödyntää toiminnassaan kokonaisvaltaista toiminnanohjausjärjestelmää ja kuudeskin suunnittelee sen implementointia mahdollisesti vielä tämän vuoden aikana. Suurin osa haastatelluista yrityksistä seuraa tuotekohtaisia kustannuksiaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti myyntikatteeseen, bruttokatteeseen tai minimivalmistusarvoon asti. Tästä alaspäin kiinteiden kustannusten kohdistamisessa käytetään kertoimia tai jaetaan kustannuksia liikevaihdon suhteessa. Toimintolaskentaa ei hyödynnetä yhdessäkään haastatelluista yrityksistä, mutta yksi yrityksistä on käynnistänyt projektin sen käyttöönottamista varten tuotekohtaisen kannattavuuden selvittämiseksi. Strategisiin tuotepäätöksiin liittyen varsinaista elinkaarilaskentaa ei ollut käytössä yhdessäkään haastatelluista yrityksistä. Tavoitekustannuslaskentaa puolestaan käytti tutkimukseen osallistuneista yrityksistä suurin, Yritys E, jonka taloushallinnolla on tärkeä rooli yrityksen tuotekehitysprosessin tukena jo uuden tuotteen kehittälyvaiheessa. Muissa haastatelluissa yrityksissä taloushallinto ei osallistu uuden tuotteen kehitykseen, vaan tulee mukaan vasta myöhemmässä vaiheessa, jolloin kustannusten ja tuottojen seurantatietojen pohjalta tarkastellaan, onko valmistettava tuote kannattava.

*Strategisen ohjauksen menetelmien* osalta tarkasteltiin budjetointia, ei-rahamääräisiä mittareita ja suoritusmittausta. Kolme haastatellusta yrityksistä tekee kerran vuodessa kiinteän budjetin seuraavalle kalenterivuodelle. Yksi kiinteää budjetointia toteuttavista yrityksistä aikoo kuitenkin siirtyä rullaavaan ennustamiseen ensi vuoden aikana nopeuttaakseen ja helpottaakseen budjetointiprosessia. Haastatteluhetkellä ainoastaan yksi yritys käytti rullaavaa ennustamista ja heilläkin siihen oli siirrytty vasta vuoden 2009 alusta alkaen. Kaksi haastatelluista yrityksistä käyttää budjetoinnissaan ennustepäivitysmenetelmää, jolloin kiinteän vuosibudjetin lisäksi laaditaan ennuste, jota päivitetään budjetin rinnalla esimerkiksi toimintaympäristön muutosten yhteydessä. Tämän hetken epävarmassa taloudellisessa tilanteessa koettiin, että budjetti saattaa vanhentua jopa parissa viikossa, jolloin ennuste nähtiin budjettia tärkeämpänä työvälineenä. Haastateltujen yritysten eniten käyttämät ei-rahamääräiset mittarit liittyivät organisaation innovatiivisuuteen ja kehittymiskykyyn, joilla mitataan tulosten mukaan seuraavia asioita: henkilöstötyytyväisyyttä ja ilmapiiriä, henkilöstön poissaoloja ja ylitöitä, henkilöstön vaihtuvuutta ja koulutusastetta sekä esimies- ja johtoryhmätyöskentelyä. Vähiten hyödynnettiin asiakastytyväisyyteen liittyviä ei-

rahamääräisiä mittareita, joista haastateltujen mukaan mitataan pelkästään asiakastyytyväisyyttä. Kaikki haastatellut yritykset mittaavat suorituskyykyään jollain tasolla, mutta ainoastaan kahdella niistä oli käytössään Balanced Scorecard-järjestelmä. Haastatellut yritykset, joilla ei ollut käytössään varsinaista tuloskorttia käyttävät kuitenkin tuloskorttiin läheisesti liittyviä mittareita. Suoritusmittaukseen liittyen seurataan mm.: toimitusvarmuutta, tuotannon käyttöastetta, tuotannon markkinatehokkuutta, muuttuvien kustannusten osuutta litra tuotannosta, käyttökatetavoitetta myyjittäin, käyttökatetavoitetta asiakkaittain, controllerin tavoitteita esim. raportointiaikataulujen pitävyyttä ja tuotetun tiedon laatua.

*Markkinalähtöisen päätöksenteon menetelmien* osalta tarkasteltiin asiakkaisiin liittyviä menetelmiä ja kilpailijoihin liittyviä menetelmiä. Kaikki haastatellut yritykset seuraavat jollakin tasolla asiakkaiden kannattavuuksia. Menetelmien ja seurattavien asiakkaiden välillä oli vaihtelua haastateltujen yritysten välillä. Kaksi yritystä painotti erityisesti merkittävimpien asiakkaiden kannattavuuksien selvittämistä kun taas yksi yritys näki tärkeimpänä seurata volyymiltään pienimmän asiakasryhmän kannattavuuksia, koska siellä on kannattavuusongelma. Asiakkaiden liiketoimintanalyysijä tehdään kolmessa haastatellussa yrityksessä. Kaikki haastatellut yritykset analysoivat jollain tasolla myös kilpailijoitaan. Pääasiassa käytettävät menetelmät liittyvät markkina- ja tilinpäätöstilanteen seuraamiseen.

Kaikki haastatellut yritykset olivat sitä mieltä, että strategiset tavoitteet ja valinnat ovat ainakin jollain tasolla laskentatoimen menetelmävalintojen taustalla. Yksi yrityksistä painotti strategiaa lähtökohtana menetelmävalinnoille, koska menetelmien avulla pyritään saavuttamaan asetetut strategiset tavoitteet. Kaksi yritystä näki strategisten tavoitteiden ja valintojen korostuvan erityisesti yrityksen tavassa toimia. Voimakkaiden strategisten kasvutavoitteiden ja kustannustehokkuuteen liittyvien tavoitteiden nähtiin ohjaavan menetelmävalintoja. Kiristynyt kilpailuympäristö pakottaa yrityksiä asiakaskatteiden seuraamiseen ja ohjaa näin menetelmävalintoja. Yrityksen on tärkeää tietää ja nähdä mahdollisuudet tuotteiden valmistamiseen kilpailijoita edullisemmin ja lisäksi tietää oma tuoteasemointinsa. Liiketoimintalogiikan vaikutukset käytettävien laskentatoimen menetelmien valinnassa painoutuivat haastatelluissa yrityksissä lähinnä kumppanuusajattelun näkökulmasta. Erään yrityksen toiminnassa näkyy jonkin verran verkostoituminen erityisesti hankinnan puolella ja siellä verkostoituminen on vaikuttanut erilaisten

seurantakorttien käyttämiseen ja läpinäkyvyyden mukaan tuomiseen hankintaorganisaatioon yhdessä alihankkijoiden kanssa. Kaksi yrityksistä oli sitä mieltä, ettei liiketoimintalogiikalla ole vaikutusta taloushallinnon menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen. Kolmessa haastattelussa yrityksessä nähtiin johtamisjärjestelmien vaikuttavan laskentatoimen menetelmien valintaan menetelmien johdon raportointimahdollisuuksien kautta. Tämä näkyy mm. raportointirakenteessa ja raportoinnin tasossa. Suurin osa haastatelluista yrityksistä ei koe sidosryhmäajattelulla olevan vaikutusta taloushallinnon menetelmävalintoihin. Yksi yrityksistä näki omistajalähtöisyyden ja pörssi-yhtiömuodon vaikuttavan käytettäviin menetelmiin raportointiin liittyvän pörssi-yhtiömäisen toimintamallin ja hallituksen asettamien tavoitteiden muodossa.

Haastattelun perusteella tärkeimpiä taloushallinnon menetelmien tulevaisuuden kehittämistarpeita ja – haasteita olivat ennustamisen kehittäminen, raportoinnin kehittäminen ja taloushallinnon henkilöstön osaamisen kehittäminen. Ennustamisen kehittäminen nähtiin neljässä yrityksessä strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden kehittämistarpeena ja – haasteena. Haastatteluun osallistuneet painottivat ennakkointikyvyn merkitystä tulevaisuuden muuttuvassa ja epävarmassa toimintaympäristössä. Ennustamisen tarkkuus ja johdolle tiedottamisen ajantasaisuus koettiin haasteeksi. Kolme yritystä oli sitä mieltä, että raportointia tulisi kehittää tulevaisuudessa. Haastatteluissa korostui tarve raportoinnin nopeuttamiseen, monipuolistamiseen ja helpottamiseen. Haastateltavista kolme mainitsi taloushallinnon henkilöstön osaamisen kehittämisen yhdeksi taloushallinnon tulevaisuuden kehittämiskohteeksi. Henkilöstön osaamisen kehittämiseksi nähtiin tarvetta raportointivaatimusten esimerkiksi IFRS:n asettamien vaatimusten ja toimintaympäristön muutoksiin liittyvien asioiden vuoksi. Muita haastatteluissa esiin tulleita kehittämistarpeita ja – haasteita olivat taloushallinnon perustoimintojen ulkoistaminen, taloushallinnon henkilöstön vuorovaikutus- ja kommunikaatiotaitojen kehittäminen, taloushallinnon työvälineiden kehittäminen, henkilöstön jaksamisen turvaaminen sekä yksittäisiin laskentamenetelmiin ja järjestelmiin liittyvät tarpeet ja haasteet, kuten kustannusten hallintaan liittyvän laskennan syventäminen ja laajemman toimintajärjestelmän käyttöön ottaminen.

Tutkimuksen tuloksia analysoitaessa pyrittiin tarkastelemaan löytyykö liikevaihdoltaan tai henkilöstömäärältään erikokoisten yritysten tai yritysten

strategisten tavoitteiden välillä eroja menetelmien hyödyntämiseen tai tulevaisuuden haasteisiin liittyen. Saatujen tulosten perusteella ei tällaisia eroja kuitenkaan voitu osoittaa.

## 5.2 Tutkimuksen arviointi

Tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä mitataan yleensä validiteetilla ja reliabiliteetilla. Tutkimus on validi, jos siinä on mitattu juuri niitä asioita, joita siinä pitikin mitata. Tutkimuksen validiteetti voidaan nähdä myös tutkimuksen pätevyytenä ja koko mitattavan käsitteen peittävyysnä. Reliabiliteetilla puolestaan tarkoitetaan tutkimuksen luotettavuutta ja toistettavuutta ja toisin sanoen kykyä tuottaa ei sattumanvaraisia tuloksia. Tutkimuksen reliabiliteettia heikentävät esimerkiksi liian pieni otoskoko, otoksen vinous, epäselvät kysymykset ja se, että moni vastaaja on jättänyt vastaamatta kysymykseen. Validiteettia ja reliabiliteettia sellaisenaan käytetään yleensä kvantitatiivisten tutkimusten arvioinnissa. (Heikkilä, 1998, 178 – 179.)

Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa on keskeisessä roolissa tutkimustekstin lisäksi koko tutkimusprosessi ja sen kuvaus. Merkityksellistä on, kuinka pätevästi tutkimustekstissä kuvataan tutkimuskohdetta ja kerrotaan mahdollisimman tarkasti mitä aineistonkeräyksessä ja sen jälkeen on tapahtunut. (Eskola & Suoranta 1998, 213 – 214.)

Laadullisen tutkimuksen totuudellisuuden arviointi edellyttää Hammersleyn (1990, 61 – 70) mukaan validiteetin ja relevanssin selvittämistä. Validiteettia arvioitaessa on ensin kysyttävä onko esitetty väite suoralta kädeltä hyväksyttävissä ja toiseksi varmistettava väitteen esittämisen uskottavuus selvittämällä esimerkiksi tutkimusolosuhteita, käytettyjä menetelmiä ja käsitteiden määrittelyjä. Mikäli hyväksyttävyydessä ja uskottavuudessa on puutteita, on otettava huomioon, että tutkimusraportissa esitetään väitteiden tueksi riittävä määrä autenttisia aineistokatkelmia. Tutkimuksen relevanssilla tarkoitetaan tutkimuksen yleistä ja käytännöllistä merkitystä. (Eskola & Suoranta 1998, 220.)

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli kuvata strategisen johdon laskentatoimen nykytilaa ja tulevaisuuden kehittämishaasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä sekä tarkastella pohjoissavolaisten yritysten strategisten valintojen ja toimintaympäristöön liittyvien tekijöiden vaikutusta strategisen johdon laskentatoimen menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen. Opinnäytetyön viitekehys ja empiirinen osa rakentuvat täsmällisesti tutkimuksen tavoitteiden saavuttamisen näkökulmasta. Viitekehys luo raamit tutkimuksen tavoitteena olevien asioiden selvittämiseen ja tutkimuksen empiirinen osa vastaa tutkimuksen tavoitteisiin ja tutkimuskysymyksiin selkeästi. Opinnäytetyön voidaan todeta tarkastelevan mahdollisimman kattavasti tavoitteeksi asetettuja ilmiöitä.

Tässä opinnäytetyössä empiirisen tutkimuksen tutkimusmenetelmänä käytettiin teemahaastattelua. Teemahaastattelua haluttiin käyttää, jotta saatiin tutkittavien oma ääni kuuluville ja saatiin laajempaa ymmärrystä yritysten tavasta toimia, ajatella ja toteuttaa päätöksentekoa tukevaa laskentaa. Tutkimustulokset on raportoitu korostaen tutkittavien omia näkemyksiä ja käyttäen mahdollisimman paljon suoria lainauksia teemahaastattelusta. Tämän tutkimuksen luotettavuutta lisää teemahaastattelujen nauhoittaminen ja aineistojen huolellinen sanasta sanaan litteroiminen. Näin varmistettiin perusteellinen näkemys siitä mitä haastateltavat ovat haastattelutilanteessa kertoneet. Tämän tutkimuksen luotettavuutta pyrittiin lisäämään myös kuvaamalla tutkimuksen toteutusta ja vaiheita sekä tulosten analysointimenetelmiä ja tulosten esittämistä mahdollisimman tarkasti.

Tähän tutkimukseen osallistui kuusi pohjoissavolaisten yritysten talousjohdon edustajaa. Tällä otoksella tulosten yleistäminen koskemaan kaikkia pohjoissavolaisia yrityksiä on mahdotonta, mutta tuloksia esittäessä on pyritty antamaan mahdollisimman todenmukainen ja luotettava kuvaus juuri tämän tutkimuksen tuloksista. Laadullinen tutkimus ei pyrikään tilastollisiin yleistyksiin vaan pyrkii kuvaamaan jotakin tapahtumaa, ymmärtämään tiettyä toimintaa tai antamaan teoreettisesti mielekkään tulkinnan tutkittavasta ilmiöstä (Eskola & Suoranta 1998, 61).

Strategista johdon laskentatoimea on tutkittu jo vuosikymmenien ajan. Tämä tutkimus osoitti käsitteen olevan haastatelluille yrityksille ajankohtainen ja läsnä niin heidän tämän päivän työssä kuin tulevaisuuden kehittämiskohteenakin. Teemahaastatteluna



toteutettuja aikaisempia tutkimuksia strategisen johdon laskentatoimen menetelmiin liittyen on varsin vähän. Näin ollen tutkimuksella voidaan katsoa olevan yleistä ja käytännöllistä merkitystä. Tutkimuksen toimeksiantaja Savonia-ammattikorkeakoulu voi myös hyödyntää saatuja tuloksia palvelutarjontansa kehittämisessä.

### 5.3 Jatkotutkimusehdotukset

Pohdittaessa mahdollisia jatkotutkimusaiheita tämän tutkimuksen pohjalta, tulee ensimmäisenä mieleen tutkimuksen toteuttaminen jatkossa laajemmalle kohdejoukolle. Mielestäni teemahaastattelu soveltuu tämäntyyppiseen tutkimukseen ja tutkimuskysymyksiin hyvin ja sitä suosittelenkin käyttämään myös jatkossa. Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät eivät ole kaikille talousjohdon edustajille teoriassa tuttuja, joten teemahaastattelulla lisätään ymmärrystä nimenomaan siitä kuinka asioita yrityksissä käytännön tasolla hoidetaan. Laajempi, noin 15 – 20 yrityksen kohdejoukko mahdollistaisi tulosten monikäyttöisemmän analysoinnin. Olisi mielenkiintoista tutkia tarkemmin esimerkiksi erilaisten strategisten valintojen vaikutusta tiettyntyyppisten laskentatoimen menetelmien valintaan.

Mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe olisi myös lisätä samanlaiseen tutkimukseen talousjohdon edustajien lisäksi yritysten toimitusjohtajien näkökulma. Tavoitteena olisi, että yrityksestä haastatteluun osallistuisi sekä talousjohtaja että toimitusjohtaja. Näin olisi mahdollista lisätä ymmärrystä ylimmän johdon näkökulmasta siihen, kuinka strateginen johdon laskentatoimi tukee johdon päätöksentekoa.

## LÄHTEET

Aaker D.A. 1992

Managing Brand Equity: Capitalizing on the Value of a Brand Name.  
New York. The Free Press.

Alhola K. 2008

Toimintolaskenta: perusteet ja käytäntö. WSOYpro. 4. uud.p. Helsinki.

Aula P. & Mantere S. 2005

Hyvä yritys. Strateginen maineenhallinta. Wsoy. Helsinki.

Bromwich M. 1990

The Case for Strategic Management Accounting: The Role of  
Accounting Information for Strategy in Competitive Markets.  
Accounting, Organizations and Society.

Camp R.C. 1989

Benchmarking: The Search for Industry Best Practices that Lead to  
Superior Performance. ASQC Quality Press. USA.

Cokins G., Stratton A. & Helbling J. 1993

An ABC Manager's Primer, Montvale, NJ: Institute of Management  
Accountants.

Cooper R.G. 1995

Developing new products on time, in time. Research-Technology  
Management, 38 (5).

Eskola J. & Suoranta J. 1998

Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Vastapaino. Tampere.

Hakanen M., Heinonen U. & Sipilä P. 2007

Verkostojen strategiat: Menesty yhteistyössä. Edita Prima Oy. Helsinki.

Hamel G. 2000

Leading the Revolution. Boston: Harvard Business School Press.

Hammersley M. 1990

Classroom ethnography: Empirical and Methodological Essays.  
Philadelphia: Open University Press.

Hannus J., Lindroos J. & Seppänen T. 1999

Strateginen uudistuminen osaamisen ajan toimintaympäristössä.  
Hakapaino. Helsinki.

Heikkilä T. 1998

Tilastollinen tutkimus. Edita. Helsinki.

Hirsjärvi S. & Hurme H. 2000

Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö.  
Yliopistopaino. Helsinki.

Hirsjärvi S. & Hurme H. 2008

Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus.  
Helsinki.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2002.

Tutki ja kirjoita. 6.painos. Tammi. Helsinki.

Horngren C.T, Foster G. & Datar S.M. 1999

Management and Cost Accounting. 10. painos. New Jersey. Prentice  
Hall Inc.

Johnson H.T. & Kaplan R.S. 1987

Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard  
Business School Press, Boston, MA.

Järvenpää M. 1998

Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli. Turun kauppakorkeakoulu. Turku.

Järvenpää M., Partanen V. & Tuomela T. 2001

Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. Edita Oyj. Helsinki.

Kaikkonen V. 1994

Ihminen, strategia-ajattelu ja laskentatoimi: hermeneuttinen tutkimus. Tampereen yliopisto, Acta Universitatis Tamperensis. Ser. A 420.

Kamensky M. 2000

Strateginen johtaminen. Kauppakaari. Helsinki.

Kamensky M. 2008

Strateginen johtaminen: menestyksen timantti. (Uud.laitos) Talentum. Helsinki.

Kasanen E., Lukka K. & Siitonen A. 1991

Konstruktiiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä. Liiketaloudellinen aikakauskirja 40:3.

Langfield-Smith K. 2008

Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 21 No, 2.2008.

Lord B. 1996

Strategic management accounting: the emperor's new clothes? Management Accounting Research, Vol. 7, Issue 3.

Lord B. 2007

Strategic management accounting. Teoksessa Hopper T., Northcott D. & Scapens R. (toim.): Issues in Management Accounting, Third edition. Prentice Hall, 138 – 139, 142 – 143.

Lukka K. 1991

Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet. Liiketaloudellinen aikakauskirja 40:2.

Lumijärvi O-P., Kiiskinen S. & Särkilahti T. 1995

Toimintolaskenta käytännössä: toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. WSOY. Juva.

Länsiluoto A. 2007

Asiakaskannattavuus globaaleilla markkinoilla. Yritystalous; Walkabout 5/2007.

Major M. 2007

Activity-based costing and management: a critical review. Teoksessa Hopper T., Northcott D. & Scapens R. (toim.): Issues in Management Accounting, Third edition. Prentice Hall, 160.

Miles R. & Snow C. 1978

Organizational Strategy, Structure and Process. McGraw Hill, New York.

Mintzberg H. 1994

The Rise and Fall of Strategic Planning. The Free Press, New York.

Mäkinen V. 1980

Yrityksen toiminnan tutkimuksen lähestymistavoista, toiminta-analyttisen tutkimusstrategian kehittelyä. Tampereen yliopisto. Sarja A:1.

Mäkinen V. 1991

Accounting as a part of strategic thinking. Teoksessa Näsi. J. (toim.) Arenas of Strategic Thinking. Foundation for Economic Education. Helsinki.

Neilimo K. & Uusi-Rauva E. 2001

Johdon laskentatoimi: Yrityksen tuloslaskenta. Edita. Helsinki.

Nevala M. 2004

Strategia-ajattelu suomalaisessa laskentatoimen tutkimuksessa. Pro gradu-tutkielma. Tampereen yliopisto.

Näsi J. & Aunola M. 2002

Strategisen johtamisen teoria ja käytäntö. Metalliteollisuuden keskusliitto (2. uud.p.) Helsinki.

Näsi S. 2003

Laskentatoimen nopeasti muuttuva maailma. Virkaanastujaisesityelmä. Tampereen yliopisto.

Näsi S. 2006

Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. Kauppätieteellinen yhdistys ry. Jyväskylä.

Partanen V. 1997

Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri, Case: toimintolaskennan implementointi. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja D-3:1997.

Partanen V. 2007

Talousviestintä johtamisen tukena. Talentum. Helsinki.

Porter M. 1993

Strategia kilpailutilanteessa. Rastor. Helsinki.

Porter M. 1996

What is Strategy? Harvard Business Review, Nov/Dec 1996.

Puolamäki E. 1998

Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa. Turun kauppakorkeakoulu. Turku.

Puolamäki E. 2007

Strateginen johdon laskentatoimi: kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Tietosanoma. Helsinki.

Robson C. 1995

Real world research. A resource for social scientists and practitioner-researchers. 5. painos. Oxford. Blackwell.

Roslender R. & Hart S.J. 2002

Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting, Critical Perspectives on Accounting, 13.

Roslender R. & Hart S.J. 2003

In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, Management Accounting Research, Vol. 14, No.3.

Seidman I.E. 1991

Interviewing as qualitative research. New York. Teachers College.

Shank J.K. & Govindarajan V. 1989

Strategic Cost Analysis: The Evolution from Managerial to Strategic Accounting. Boston.

Shank J.K. & Govindarajan V. 1993

Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. The Free Press. New York.

Simmonds K. 1981

Strategic management accounting. Management Accounting, 59(4), (UK), April, 26-29.

Spradley J. 1979

The Ethnographic Interview. Hartcourt Brace.

Tamminen R. 1990

Laskentatoimi ja strategia. Jyväskylän yliopiston taloustieteen laitoksen julkaisuja, 80/1990. Jyväskylä.

Tuomi J. & Sarajärvi A. 2002

Laadullinen tutkimus ja sisällön analyysi. Tammi. Helsinki.

Valkokari K., Hakanen T. & Airola M. 2007

Yritysverkoston strateginen kehittäminen. VTT. Helsinki.

Virtanen T. 2006

Johdon ohjausjärjestelmät muuttuvassa toimintaympäristössä. Helsinki School of Economics – HSE Print. Helsinki. Väitöskirja.

Webster F. 1991

Industrial Marketing Strategy. 3. painos. New York. John Wiley & Sons.

Wheelen T. & Hunger J. 2005

Strategic Management and Business Policy, 10th ed., Upper Saddle River, NJ : Pearson Education



## LIITE 1 Saatekirje

### ARVOISA TALOUSJOHDON EDUSTAJA,

Olen Savonia-ammattikorkeakoulun opiskelija Kuopiosta ja suoritan liiketalouden ylempää ammattikorkeakoulututkintoa: tradenomi (ylempi amk). Tutkin opinnäytetyössäni pohjoissavolaisten yritysten strategisen johdon laskentatoimen nykytilaa ja tulevaisuuden kehittämishaasteita.

Tavoitteenani on haastatella pohjoissavolaisten yritysten talousjohdon edustajia selvittämällä seuraavia asioita:

- mitä johdon laskentatoimen menetelmiä yrityksessänne käytetään
- miten yrityksenne strategiset valinnat ja toimintaympäristöön liittyvät tekijät ovat vaikuttaneet käytettävien johdon laskentatoimen menetelmien valintaan
- millaisia tulevaisuuden kehittämistarpeita ja – haasteita yrityksessänne on johdon laskentatoimen menetelmille

Haastattelu kestää n. puoli tuntia, kuitenkin enintään tunnin ja toivoisin, että voisimme järjestää tapaamisen yrityksenne toimitiloissa. Haastattelukysymysrunko on tämän saatekirjeen liitteenä, jotta voitte halutessanne tutustua haastattelukysymyksiin jo etukäteen.

Tulosten analysoimisen helpottamiseksi haastattelu nauhoitetaan. Haastattelutallenteita tullaan käyttämään ainoastaan tämän opinnäytetyön tarkoituksiin. **Haastattelujen tiedot tullaan käsittelemään ehdottoman luottamuksellisesti ja haastateltuja yrityksiä tai henkilöitä ei tulla yksilöimään julkaistussa opinnäytetyöraportissa.**

Opinnäytetyön toimeksiantajana on Savonia-ammattikorkeakoulun Liiketalouden Kuopion yksikkö ja opinnäytetyötäni ohjaa va. yliopettaja Ulla Loikkanen. Sekä minä, että Ulla Loikkanen annamme mielellämme lisätietoja opinnäytetyöhön ja haastatteluun liittyvissä asioissa:

**Teija Lapveteläinen p. 044-3422 343 ja Ulla Loikkanen p. 044-785 6928**

Toivon myönteistä suhtautumistanne haastatteluun, koska osallistumisenne olisi ensiarvoisen tärkeää, ei ainoastaan opinnäytetyöni toteuttamisen kannalta, vaan myös tutkimustulosten hyödynnettävyyden kannalta Savonia-ammattikorkeakoulun palvelutarjonnan kehittämisessä.

Yhteistyöstänne suuresti kiittäen,

Teija Lapveteläinen

## LIITE 2 Teemahaastattelulomake

**TEEMAHAASTATTELULOMAKE 1/2****TAUSTATIEDOT**

- ☐ Mikä on nykyinen asemanne ja vastualueenne?
- ☐ Kuinka kauan olette olleet yrityksessä ja nykyisissä tehtävissänne?
- ☐ Mikä on yrityksenne päätoimiala?
- ☐ Mikä on yrityksenne liikevaihto viimeksi päättyneellä tilikaudella?
- ☐ Mikä on yrityksenne nykyinen henkilöstömäärä? Entä talousosaston henkilöstömäärä?
- ☐ Kuvailkaa yrityksenne keskeisimpiä strategisia tavoitteita ja valintoja?

**TEEMA-ALUE 1. STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN NYKYTILAN KARTOITUS**

- ☐ Kuvailkaa millaisia taloushallinnon menetelmiä yrityksessänne on käytössä:

- esim. menetelmiä, jotka liittyvät kustannusten hallintaan, kustannusten kohdistamiseen toiminnoille, tuotepäätöksiin
- esim. menetelmiä, jotka liittyvät budjetointiin tai suoritusmittaukseen
- esim. menetelmiä, jotka suuntautuvat yrityksen ulkopuolelle esim. kilpailijoiden analysointiin tai asiakaskannattavuuden seurantaan
- esim. menetelmiä, jotka tuottavat ei-rahamääräistä tietoa esim. laatumittarit, innovaatiomittarit, henkilöstöön liittyvät mittarit

- ☐ Kuinka kauan kyseiset menetelmät ovat olleet käytössä?
- ☐ Ovatko käytettävät menetelmät muuttuneet lähivuosina? Jos ovat, niin miten ja mistä syystä?
- ☐ Mitkä syyt ovat vaikuttaneet käytettävien menetelmien valintaan?
- ☐ Miten yrityksenne strategiset tavoitteet ja valinnat ovat vaikuttaneet taloushallinnon menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen?
- ☐ Miten toimintaympäristöön liittyvät tekijät ovat vaikuttaneet taloushallinnon menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen?

- esim. muutokset kilpailuympäristössä
- esim. muutokset liiketoimintalogiikassa
- esim. muutokset johtamisjärjestelmässä
- esim. muutokset sidosryhmäajattelussa

- ☐ Miten tarpeellisiksi käytettävät menetelmät yrityksessänne koetaan ja miten ne soveltuvat yrityksenne toimintaan käytännössä?

**TEEMAHAASTATTELULOMAKE 2/2**

- ☐ Kuvailkaa miten käytössä olevat taloushallinnon menetelmät tukevat yrityksenne strategisia tavoitteita ja valintoja tällä hetkellä?
- ☐ Kuvailkaa miten käytössä olevat taloushallinnon menetelmät vastaavat toimintaympäristön haasteisiin ja mahdollisuuksiin tällä hetkellä?

**TEEMA-ALUE 2. STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN KEHITYSTARPEET JA TULEVAISUUDEN HAASTEET**

- ☐ Mitä tulevaisuuden kehittämistarpeita ja odotuksia yrityksessänne on taloushallinnon informaatiotarpeille?
- ☐ Palvelevatko nykyiset taloushallinnon menetelmät yrityksenne tarpeita riittävästi? Tarvitaanko jotain kehittää?
- ☐ Millaisille taloushallinnon menetelmille näkisitte olevan eniten tarvetta tulevaisuudessa? Miksi?
- ☐ Mitkä asiat näette keskeisimpinä haasteina taloushallinnon menetelmille tulevaisuudessa?